



MINISTÉRIO DA FAZENDA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL**

INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS

2018

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIA-EXECUTIVA

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Mansueto Facundo de Almeida Júnior

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Bruno Ramos Mangualde

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Gabriela Leopoldina Abreu

EQUIPE TÉCNICA

Adriano Sodré de Moraes

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Júnior

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: cconf@tesouro.gov.br

Sumário

PREFÁCIO.....	5
OBJETIVO.....	6
ALCANCE.....	6
ASPECTOS GERAIS	7
HISTÓRICO.....	8
PRINCÍPIOS.....	9
ESTRUTURA	9
SÍNTESE DE NORMAS APLICÁVEIS	11
Portaria MPS nº 204, de 10 de julho de 2008 – CRP:.....	11
Portaria MPS nº 402, de 10 de dezembro de 2008 – Organização:.....	11
Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008 – Atuária:.....	11
Portaria MPS nº 519, de 24 de agosto de 2011 – Investimentos/Aplicações:.....	11
Portaria MPS nº 746, de 27 de dezembro de 2011 – Cobertura de Déficit Atuarial:	12
Portaria MPS nº 509, de 12 dezembro de 2013 – Adoção do MCASP/PCASP:.....	12
Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018 – Atuária:.....	12
ASPECTOS CONCEITUAIS	12
EQUILÍBRIO A LONGO PRAZO.....	12
PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO	13
PLANO DE BENEFÍCIOS	14
REGIMES FINANCEIROS.....	15
Regime Financeiro de Capitalização.....	15
Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura	17
Regime Financeiro de Repartição Simples.....	17
PLANO DE CUSTEIO	18
Custo Normal.....	18
Custo Suplementar.....	19
Revisão do Plano de Custeio	21
ASPECTO CONTÁBIL.....	22
APLICAÇÃO DO PCASP: PARTICULARIDADES PARA O RPPS	22
ATIVOS DO RPPS.....	23
Caixa e equivalentes de caixa.....	25
Investimentos.....	25

Créditos a receber	37
Imóveis para uso da administração do RPPS	50
PASSIVOS	50
Benefícios a pagar	51
COBERTURA DE DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO	69
Cobertura da Insuficiência Financeira	69
Cobertura do Déficit Atuarial	70
TAXA DE ADMINISTRAÇÃO	72
RELATÓRIOS ESPECÍFICOS AOS RPPS	75
DCASP – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO SETOR PÚBLICO	75
BP – Balanço Patrimonial	76
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais	76
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	76
BO – Balanço Orçamentário	77
BF – Balanço Financeiro	77
DRAA – DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DA AVALIAÇÃO ATUARIAL E NTA – NOTA TÉCNICA ATUARIAL	77
DIPR – DEMONSTRATIVO DE INFORMAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E REPASSES.....	78
DPIN – DEMONSTRATIVO DA POLÍTICA DE INVESTIMENTO E DAIR – DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO E INVESTIMENTOS DOS RECURSOS.....	79
DEMONSTRATIVOS FISCAIS EXIGIDOS PELA LRF	79
MSC – MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS	81
CONCLUSÃO	83
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS.....	83
ANEXO I: EXERCÍCIO ILUSTRATIVO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS RELATIVOS AO RPPS.....	84

PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da Federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB, o órgão da *International Federation of Accountants* – IFAC que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

*II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (grifo nosso)*
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

OBJETIVO

5. O objetivo desta IPC é orientar os profissionais de contabilidade e da área previdenciária quanto à contabilização e gestão de recursos do RPPS, em conformidade com a Portaria MPS nº 509/2013 e com o MCASP.
6. Os lançamentos apresentados nesta IPC foram concebidos com base no modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Estendido, constante no anexo III da IPC 00.

ALCANCE

7. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

8. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade os Poderes e órgãos da administração direta e, ainda, parte das entidades da administração indireta.
9. No que se refere ao MCASP, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios observará as orientações contidas no referido documento.
10. Portanto, as instruções contidas nesta IPC servem como opção de parâmetro para as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.
11. Esta IPC trata de contabilização e gestão de recursos do RPPS quanto a sua finalidade específica. Estão excluídos do escopo desta instrução a contabilização referente: à gestão de recursos do RGPS bem como aos recursos para fins de previdência complementar; às despesas e obrigações patronais do ente da Federação; à gestão administrativa do RPPS.

ASPECTOS GERAIS

12. O Sistema de Previdência Social no Brasil é dividido da seguinte forma: Regime Geral de Previdência Social – RGPS, art. 201 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988); Regime de Previdência Complementar – RPC, art. 202 da CF/1988; e Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, art. 40 da CF/1988 – objeto desta IPC.
13. O art. 40 da CF/1988 estabelece que aos servidores titulares de cargos efetivos dos entes da Federação “*é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas*”.
14. A Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, “*dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal*”, instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos. Prevê o art. 1º dessa lei que os RPPS “*deverão ser organizados, **baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial***” (grifo nosso).
15. Dada a sua competência legal para estabelecer os parâmetros previstos na Lei nº 9.717/1998 aplicáveis aos RPPS, a Secretaria Previdência do Ministério da Fazenda – SPrev em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edita normatização específica¹ quanto aos procedimentos contábeis aplicados aos RPPS de forma suplementar ao MCASP, disponível no endereço: <http://www.previdencia.gov.br/regimes-proprrios/demonstrativos-rpps/contabilidade-rpps/>.

¹ As normas gerais de contabilidade aplicáveis ao RPPS, incluindo o nível de detalhamento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), estão estabelecidas pela **Portaria MPS nº 509**, de 12 de dezembro de 2013, conforme transcrito a seguir:

Art. 1º Os procedimentos contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 2º Os RPPS adotarão as contas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estendido até o 7º nível de classificação, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 3º As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP dos RPPS devem seguir as regras e modelos definidos no MCASP, aprovado por Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 4º Os RPPS deverão adequar a sua contabilidade ao disposto nos arts. 2º e 3º desta Portaria nos mesmos prazos definidos na Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, publicada no DOU, de 21 de novembro de 2013.

Art. 5º A Secretaria de Políticas de Previdência Social adotará as medidas necessárias para a prestação de informações sobre a aplicação do PCASP e das DCASP pelos entes federativos detentores de RPPS.

HISTÓRICO

16. Com o estabelecimento de normas gerais de organização e funcionamento dos RPPS pela Lei 9.717/1998, foi dada competência ao Ministério da Previdência e Assistência Social, atualmente Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda – SPrev/MF, para orientação, supervisão e o acompanhamento dos RPPS.
17. Assim, com o propósito de colocar em prática suas competências legais, o MPS publicou diversas portarias e manuais. Para regulação da contabilidade aplicada aos RPPS, ressalte-se a publicação da Portaria MPS nº 916, de 15 de julho de 2003, que aprovou o Plano de Contas, o Manual das Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos RPPS, posteriormente alterada pela Portaria MPS nº 95, de 6 de março de 2007. Essas orientações formavam a regras voltadas para contabilidade específica dos RPPS.
18. A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, define competências de consolidação das Contas Nacionais ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – STN. Em decorrência dessa competência, a STN é a responsável por promover a padronização das informações contábeis, com a finalidade de viabilizar a consolidação das contas, nacional e por esfera de governo, consubstanciada no Balanço do Setor Público Nacional – BSPN.
19. Tendo em vista essa competência, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, orientaram a STN a editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas.
20. Como se pode perceber, as normas editadas pelo MPS encontravam-se concorrentes às editadas pela STN, considerando que os RPPS integram o Orçamento Fiscal e de Seguridade Social – OFSS dos entes da Federação. Por isso, foi necessário consolidar tais normativos da STN com os do MPS, sendo que o MCASP e o PCASP incorporaram, com a devida convergência, as normas aprovadas pela Portaria MPS nº 916/2003 alterada pela Portaria MPS nº 95/2007.
21. Nesse contexto, foi publicada a Portaria MPS nº 509/2013, que revogou as Portarias MPS nº 916/2003 e MPS nº 95/2007 e determinou a adoção do **MCASP**, aprovado pela STN, e do **PCASP Estendido** (e não apenas o Federativo), por se tratar do plano de contas que possui o detalhamento necessário para os RPPS.
22. Por adoção do MCASP, entende-se a adoção de todas as partes que o compõem: Procedimentos Contábeis Orçamentários – PCO; Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP; Procedimentos Contábeis Específicos – PCE; Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP; e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, bem como outros anexos que vierem a ser incorporados, de acordo com sua estrutura vigente.

PRINCÍPIOS

23. Aos RPPS se aplicam todos os princípios constitucionais e legais da administração pública, especialmente a eficiência e economicidade na gestão dos recursos. Quanto à contabilidade, a Parte Geral do MCASP apresenta os aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal da contabilidade aplicada ao setor público, as características qualitativas da informação contábil e as restrições acerca da informação incluída nas demonstrações contábeis.
24. Como princípios constitucionais específicos dos RPPS para a garantia dos benefícios destacam-se o caráter contributivo e solidário do regime e seu equilíbrio financeiro e atuarial.
25. Esses princípios e os critérios de organização do RPPS, que devem ser instituídos por lei do ente da Federação, possuem repercussão no tratamento contábil desses regimes sendo que os RPPS devem representar uma Unidade Gestora – UG específica no ente e as ações dos gestores devem ser direcionadas para preservação do patrimônio do regime.

ESTRUTURA

26. O ente da Federação deverá manter um único RPPS, conforme § 20 do art. 40 da CF/1988, regulamentado pela Portaria MPS nº 402/2008², que deverá abranger os servidores públicos titulares de cargos efetivos, os magistrados, Ministros e Conselheiros dos Tribunais de Contas e os membros do Ministério Público de todos os poderes, órgãos e entidades. Ademais, cada ente deverá possuir somente uma “unidade gestora”³ no respectivo regime próprio de previdência para seus servidores civis, admitindo-se, em caso dos militares, unidade gestora específica.
27. A unidade gestora específica para o RPPS não se confunde com a “unidade gestora executora ou contábil”. O que se destaca é que poderá haver somente uma “entidade” ou “órgão” responsável pela administração, gerenciamento e operacionalização dos recursos do RPPS, a qual se consubstanciará na unidade da Administração Pública gestora de tais recursos, considerando-se que somente poderá haver um regime próprio de

² Portaria MPS nº 402/2008:

Art. 10. É vedada a existência de mais de um RPPS para os servidores titulares de cargos efetivos e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente federativo.

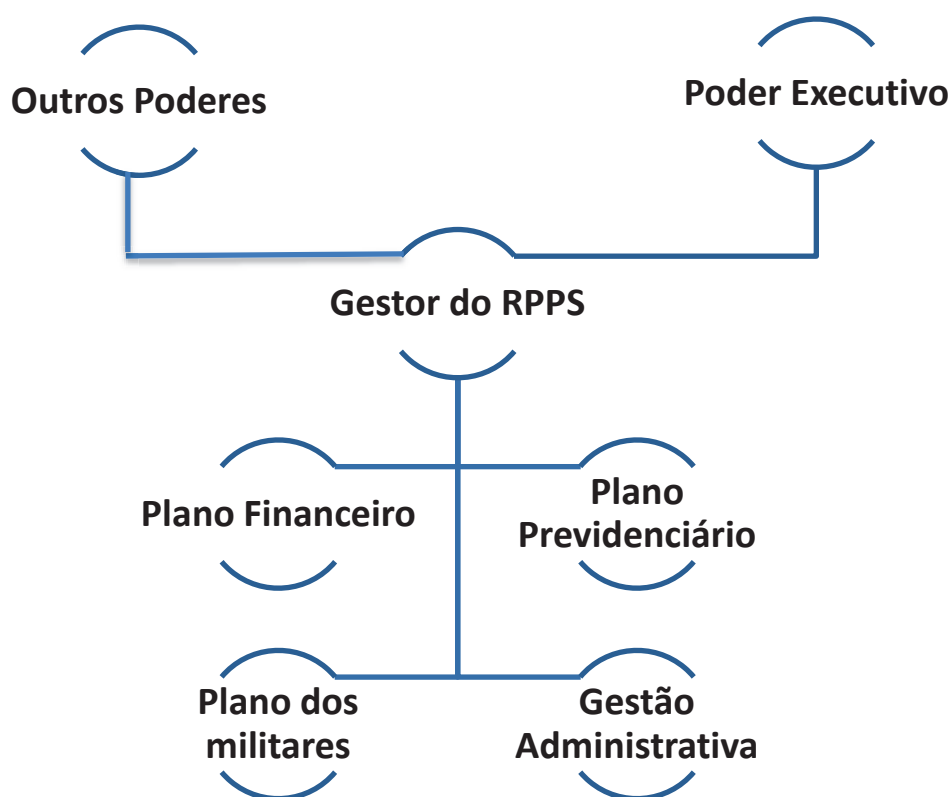
§ 1º Entende-se por unidade gestora a entidade ou órgão integrante da estrutura da Administração Pública de cada ente federativo, que tenha por finalidade a administração, o gerenciamento e a operacionalização do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios.

§ 2º A unidade gestora única deverá gerenciar, direta ou indiretamente, a concessão, o pagamento e a manutenção, no mínimo, dos benefícios de aposentadoria e pensão concedidos a partir da publicação da Emenda Constitucional no 41, de 2003, de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.

³ **Unidade gestora (para os RPPS).** Entidade ou órgão integrante da estrutura da administração pública de cada ente federativo, que tenha por finalidade a **administração, o gerenciamento e a operacionalização** do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios. (grifo nosso)

previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos, de acordo com o estabelecido pela CF/1988.

28. De acordo com essas disposições, poderá haver casos em que o ente federativo, mantendo única entidade/órgão (unidade gestora) de RPPS, controle os recursos em questão por meio de figuras administrativas conhecidas, geralmente, por “unidade gestora executora – UGE ou contábil – UGC”, de forma a segregar e controlar recursos de acordo com padrões que considere adequados à melhor gestão dos referidos recursos, a exemplo da constituição de uma UGE/UGC específica para o que se denomine como plano financeiro, plano previdenciário, gestão administrativa ou para o plano de benefícios dos militares. Segue um fluxograma como exemplo de possível estrutura do RPPS em um ente da Federação:



29. A definição de estrutura da unidade gestora do RPPS é relevante para a contabilidade, pois poderá gerar mudanças na escrituração de seus registros contábeis, a depender da composição de unidades gestoras executoras ou contábeis.

SÍNTESE DE NORMAS APLICÁVEIS

30. Considerando-se que o MCASP disciplina especificamente os aspectos inerentes à contabilização de fatos patrimoniais, orçamentários e demonstrações contábeis que os RPPS observam, são apresentadas a seguir as principais Portarias emitidas pela SPREV, ou entidades/órgãos que a antecederam, que apresentam informações relevantes para a gestão contábil e administrativa das unidades gestoras do RPPS.

Portaria MPS nº 204, de 10 de julho de 2008 – CRP:

31. Dispõe sobre os critérios para a emissão do **Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP**. Um desses critérios é relacionado à adoção do plano de contas e dos procedimentos contábeis aplicáveis ao setor público. Outro se refere ao envio de informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais dos RPPS pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, com o envio da Matriz de Saldos Contábeis – MSC, de acordo com prazos específicos estabelecidos para cada esfera de governo e porte dos entes, em normativos suplementares da STN/SPREV.

Portaria MPS nº 402, de 10 de dezembro de 2008 – Organização:

32. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos RPPS, apresentando regras relativas ao caráter contributivo, ao equilíbrio financeiro e atuarial, à gestão do regime próprio, à utilização dos recursos previdenciários, à escrituração contábil, ao depósito e à aplicação de recursos, à concessão de benefícios, ao controle interno e externo dos regimes e sua supervisão pela SPREV. Para fins contábeis e entendimento de organização dos RPPS, essa norma possui grande relevância.

Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008 – Atuaría:

33. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais do RPPS e define parâmetros para a segregação da massa. Apresenta regras quanto aos regimes financeiros a serem utilizadas nas avaliações e reavaliações atuariais, às hipóteses atuariais, à base cadastral, à apuração do resultado atuarial, à segregação da massa e ao Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial – DRAA. Essa portaria, além da avaliação atuarial, trata de orientações relevantes para contabilização das provisões matemáticas atuariais.

Portaria MPS nº 519, de 24 de agosto de 2011 – Investimentos/Aplicações:

34. Os recursos dos RPPS devem ser aplicados conforme a Resolução do Conselho Monetário Nacional – CMN nº 3.922, de 25 de novembro de 2010. Com base no inciso IV do art. 1º dessa Resolução e na Lei 9.717/1998, foi editada a Portaria MPS nº 519/2011, que dispõe sobre parâmetros para a gestão de investimentos, apresentando regras quanto à Política Anual de Investimentos, à competência técnica do responsável pela gestão de recursos do RPPS, às obrigações referentes à gestão de recursos, ao comitê de investimentos e ao

processo de credenciamento das instituições. O registro adequado dos investimentos na contabilidade confere maior transparência ao perfil das aplicações dos recursos do RPPS.

Portaria MPS nº 746, de 27 de dezembro de 2011 – Cobertura de Déficit Atuarial:

35. Dispõe sobre os requisitos para classificação dos aportes para cobertura de déficit atuarial do RPPS para fins do seu tratamento fiscal.

Portaria MPS nº 509, de 12 dezembro de 2013 – Adoção do MCASP/PCASP:

36. Dispõe sobre a adoção, no âmbito dos RPPS, do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Estendido e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018 – Atuaría:

37. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e estabelece parâmetros para a definição do plano de custeio e o equacionamento do déficit atuarial. Ressalte-se que esta portaria revogou expressamente a Portaria MPS nº 403/2008, porém, trouxe em art. 79 disposição que torna facultativa⁴ a sua aplicação no exercício de 2019. Dessa forma, optou-se por basear a presente instrução nos procedimentos padrão seguidos pelos entes até então, com base na Portaria MPS nº 403/2008. Para exercício de 2020 em diante, deverão ser observados todas as determinações e especificações trazidas pela nova portaria, sendo aguardado para 2019 a revisão desta instrução com base nos novos parâmetros.

ASPECTOS CONCEITUAIS

38. Para definição dos roteiros de contabilização e da apresentação da informação contábil, é necessário discorrer sobre os principais aspectos conceituais inerentes à contabilidade da unidade gestora do RPPS.

EQUILÍBRIO A LONGO PRAZO

39. Com a necessidade de se manter sustentável, as ações de gestão do RPPS deverão ser balizadas pelo equilíbrio do plano de benefícios, tanto em seu aspecto de equilíbrio financeiro, a cada exercício, quanto de equilíbrio atuarial, a longo prazo, conceitos estes

⁴ Port. MF nº 464/2018:

“Art. 79. A aplicação dos parâmetros previstos nesta Portaria é facultativa para a avaliação atuarial relativa ao exercício de 2019, posicionada em 31 de dezembro de 2018, e obrigatória para as avaliações atuariais seguintes.”

descritos na Portaria MPS nº 403/2008⁵. Para tanto, devem ser assegurados recursos suficientes para pagamento dos benefícios atuais e futuros.

40. A informação contábil fidedigna é extremamente importante para evidenciação da existência do equilíbrio financeiro e atuarial. Dessa forma, é necessária a realização de avaliação atuarial periódica com a devida contabilização, de forma a atendermos as características qualitativas da informação contábil para fins de organização e revisão do plano de custeio, normal ou suplementar.
41. Com isso, percebe-se a importância da apresentação em notas explicativas do Balanço Patrimonial sobre a avaliação do equilíbrio financeiro e atuarial. Adicionalmente, orienta-se que sejam apresentados informes acerca das ações dos Gestores do RPPS na busca da promoção do equilíbrio a longo prazo, caso existam indícios de desequilíbrios, o que representa uma ação de *accountability* (prestação de contas e responsabilização) de reforço à governança do RPPS.

PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO

42. Os entes federativos devem envidar esforços para manter a escrituração contábil dos RPPS segregada dos demais órgãos da administração direta e entidades da administração indireta, conforme Portaria MPS nº 402/2008⁶.
43. Tal segregação guarda relação com a manutenção da autonomia e preservação do patrimônio do RPPS. Assim, com objetivo de garantir a finalidade dos bens pertencentes ao RPPS e proteger sua vinculação, a Portaria MPS nº 402/2008⁷ impõe a necessidade de remuneração ao RPPS, caso um órgão ou entidade do ente federativo venha a se utilizar de patrimônio de titularidade exclusiva do RPPS. Em outras palavras, o referido normativo trata essa utilização de patrimônio exclusivo do RPPS como uma espécie prestação de serviços que deve ser remunerada.

⁵ Portaria MPS nº 403/2008.

Art. 2º Para os efeitos desta Portaria considera-se:

*I - **Equilíbrio Financeiro**: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro;*

*II - **Equilíbrio Atuarial**: garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo; (grifo nosso)*

⁶ Portaria MPS nº 402/2008:

“Art. 16. Para a organização do RPPS devem ser observadas as seguintes normas de contabilidade:

I - a escrituração contábil do RPPS deverá ser distinta da mantida pelo ente federativo; ...

§ 1º 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.”

⁷ Portaria MPS nº 402/2008:

“Art. 15.....

§ 1º Na hipótese de a unidade gestora do RPPS possuir competências diversas daquelas relacionadas à administração do regime previdenciário, deverá haver o rateio proporcional das despesas relativas a cada atividade para posterior apropriação nas rubricas contábeis correspondentes, observando-se, ainda, que, se a estrutura ou patrimônio utilizado for de titularidade exclusiva do RPPS, deverá ser estabelecida uma remuneração ao regime em virtude dessa utilização.”

44. Outro aspecto de preservação patrimonial é a necessidade de apresentar revisão do plano de custeio quando houver recorrência de déficit financeiro ou atuarial, conforme a Portaria MPS nº 402/2008⁸. Essa determinação tem como objetivo a manutenção da continuidade da prestação dos benefícios aos servidores.
45. Assim, caso a informação contábil apresente indícios de desvio de finalidade do patrimônio sem a devida remuneração ao RPPS ou a falta de ações para revisão do plano de custeio, nos casos de déficits financeiros ou atuariais recorrentes, deve-se apontar os respectivos riscos em notas explicativas ao Balanço Patrimonial.

PLANO DE BENEFÍCIOS

46. A contabilidade deverá apresentar de forma transparente os benefícios assegurados pelo RPPS aos servidores. **Os RPPS não podem conceder benefícios distintos dos previstos para o RGPS e devem contemplar, obrigatoriamente, aposentadorias e pensões por morte.**⁹
47. Os benefícios de auxílio-doença, salário-família, salário-maternidade e auxílio-reclusão podem ser de responsabilidade do RPPS (incluídos no plano de benefícios do regime) ou do ente federativo (assegurados pelo estatuto dos servidores), consubstanciando-se numa faculdade a ser definida pela legislação do ente, porém, sem deixar de apresentar caráter de seguridade social, prevista na CF88. A questão tratada é apenas quanto à responsabilidade direta pelo ônus financeiro com tais benefícios, podendo assim ser definido que sejam arcados com recursos do RPPS ou recursos diretamente vindos do ente. Caso venham a ser responsabilidade do RPPS, podem até ser pagos pela unidade gestora do regime, todavia com o devido controle e previsão para a compensação ou ressarcimento a posterior.
48. Os benefícios de aposentadoria e pensão por morte concedidos anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, podem ser mantidos pelo ente federativo, não sendo administrados pela unidade gestora do RPPS.
49. Essas definições serão relevantes para estruturação do plano de custeio do regime, assim como, para os procedimentos contábeis, pois caso sejam de responsabilidade do RPPS ou não sejam incluídos no plano de benefícios do regime, ou caso seu pagamento seja efetuado pela unidade gestora do RPPS ou pelo ente federativo, o tratamento contábil

⁸ Portaria MPS nº 402/2008:

“Art. 8º Ao RPPS deverá ser garantido o equilíbrio 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.”

⁹ Lei 9.717/1998:

“Art. 5º Os 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 não poderão conceder benefícios distintos dos previstos no Regime Geral de Previdência Social, de que trata a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, salvo disposição em contrário da Constituição Federal.”

será diferenciado. Com isso, a contabilidade avaliará a forma de se proporcionar a devida transparência.

REGIMES FINANCEIROS

50. A escolha do regime financeiro influi diretamente na forma do **fluxo de ingressos para realização de desembolsos** com benefícios, possibilitando a acumulação ou não de recursos para cobertura das obrigações do plano.
51. Os RPPS poderão adotar para apuração dos compromissos os seguintes regimes financeiros:
- i. Regime Financeiro de Capitalização;
 - ii. Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura; ou
 - iii. Regime Financeiro de Repartição Simples.
52. **Independentemente da forma de estruturação do RPPS, as eventuais insuficiências financeiras para o pagamento dos benefícios são de responsabilidade do Tesouro do respectivo ente federativo.**

Regime Financeiro de Capitalização

53. Regime em que **as contribuições estabelecidas no plano de custeio**, a serem pagas pelo ente federativo e pelos servidores ativos, inativos e pensionistas, acrescidas ao patrimônio existente, às receitas por ele geradas e a outras espécies de aportes, **sejam suficientes para a formação dos recursos garantidores à cobertura dos compromissos futuros do plano de benefícios.**
54. Conforme Portaria MPS nº 403/2008, os seguintes benefícios devem ser avaliados ou mensurados pelo regime financeiro de capitalização:
- Aposentadoria por idade;
 - Aposentadoria por tempo de contribuição;
 - Aposentadoria compulsória; e
 - Pensão por morte de segurado aposentado/inativo.
55. O **custo normal** do benefício¹⁰ é apropriado ao longo da vida laborativa, sendo necessário constituir reservas para os benefícios concedidos e a conceder.

¹⁰ O **custo normal** representa o valor correspondente às **necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS**, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros e método de financiamento adotados, referentes ao período compreendido entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.

56. **Método de financiamento atuarial:** conforme a Portaria MPS nº 403/2008¹¹, é definido que, para avaliação do custo normal destes benefícios, será usado, como método de financiamento atuarial mínimo, o **Crédito Unitário Projetado – PUC**.
57. **Impacto patrimonial:** para fins de constituição da provisão atuarial, o impacto patrimonial é determinado pela **reserva matemática previdenciária**.
58. O método de financiamento determina o “ritmo” de acumulação das reservas, impactando o passivo atuarial potencialmente de diversas formas. Assim, o custeio poderá ser decrescente, estável ou crescente ao longo dos anos futuros.
59. O dimensionamento da **Provisão Matemática Previdenciária (PMP)** é determinado por meio da diferença entre o **Valor Atual dos Benefícios Futuros (VABF)** e o **Valor Atual das Contribuições Futuras (VACF)**, ou seja, **$PMP = VABF - VACF$** . Assim, deve-se estabelecer critérios sólidos e bem fundamentados para a escolha do método de financiamento, dado sua interferência na PMP. Ademais, a escolha do método de financiamento é independente da forma de mensuração dos custos (brutos) dos benefícios, ou seja, o método de financiamento não afetará o VABF, mas apenas o VACF.
60. A forma de mensuração das obrigações (VABF) é influenciada por uma série de variáveis, como a garantia de paridade, a cobertura de benefícios e as pessoas a serem assistidas, mas não pelo método de financiamento. Deste modo, pode-se escolher dentre diversos métodos de financiamento, contanto que se atinja o objetivo de constituir reservas em condições de atenderem às obrigações futuras relacionadas aos benefícios a serem honrados pelo RPPS.
61. No PCASP Estendido, as contas que registram o VABF nos RPPS são previstas para terem subitem (7º nível) nº “01”, sendo então registrados nas rubricas contábeis “2.2.7.2.x.xx.01”, e as contas que registram os VACF (reduzoras) são previstas para os subitens subsequentes, logo abaixo na classificação do PCASP Estendido, observando-se diferenciação no 6º nível de classificação do PCASP Estendido (item). Por sua vez, o valor da PMP será determinado pelo somatório constante da rubrica contábil superior “2.2.7.2.x.xx.xx”.
62. Atualmente, a metodologia busca encontrar o volume de reservas ou do capital necessário para cobrir os benefícios a serem garantidos no futuro pelo ente. Por isso, colocam-se como redutoras as contribuições/aportes futuros.

¹¹ Portaria MPS nº 403/2008.

“Art. 4º.....
§ 4º O método de financiamento atuarial mínimo para apuração do custo normal dos benefícios avaliados no Regime Financeiro de Capitalização será o **Crédito Unitário Projetado**, devendo constar a perspectiva de crescimento das alíquotas na Nota Técnica Atuarial e no Relatório da Avaliação Atuarial.” (grifo nosso)

Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura

63. Regime em que **as contribuições estabelecidas no plano de custeio**, a serem pagas pelo ente federativo e pelos servidores ativos, inativos e pensionistas, **em um determinado exercício, sejam suficientes para a constituição das reservas matemáticas dos benefícios não programáveis iniciados por eventos que ocorram nesse mesmo exercício**, admitindo-se a constituição de fundo previdenciário para oscilação de risco.
64. Conforme Portaria MPS nº 403/2008¹² os seguintes benefícios previdenciários, considerados de risco, podem ser avaliados em regime financeiro de repartição de capitais de cobertura:
- Aposentadoria por Invalidez;
 - Pensão por morte de segurados em atividade.
65. Neste regime, haverá constituição de reservas para os benefícios concedidos que se iniciarão no exercício e para oscilação de risco. Neste caso, o custo normal será reconhecido, acumuladamente, pela concessão do benefício e pela provisão por oscilação de risco.

Regime Financeiro de Repartição Simples

66. 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 previdenciário para oscilação de risco.
67. Conforme Portaria MPS 403/2008¹³, os seguintes benefícios podem ser avaliados pelo regime financeiro de repartição simples, ou pelos regimes anteriormente descritos:
- Auxílio-doença;
 - Salário-família;
 - Salário-maternidade;
 - Auxílio-reclusão.
68. Com esse regime financeiro, não haverá constituição de reservas matemáticas para cobertura dos benefícios. No entanto, poderá haver capitalização para cobertura de oscilação de riscos ou constituição de reservas com excedentes financeiros verificados.

¹² Portaria MPS nº 403/2008.

Art. 4º.....
§ 2º O Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura será utilizado como **o mínimo aplicável** para o financiamento dos benefícios não programáveis de aposentadoria por invalidez e pensão por morte de segurados em atividade.

¹³ Portaria MPS nº 403/2008

Art. 4º.....
§ 3º O Regime Financeiro de Repartição Simples será utilizado como **mínimo aplicável** para o financiamento dos benefícios de auxílio-doença, salário-maternidade, auxílio-reclusão e salário-família.

Assim, o custo normal será reconhecido pelo pagamento do benefício, mês a mês, e pela provisão devido à oscilação de risco.

PLANO DE CUSTEIO

69. É a definição das **fontes de custeio ou financiamento necessárias para o financiamento do plano de benefícios** do RPPS e taxa de administração. Tais fontes são representadas pelas alíquotas de contribuições previdenciárias a serem pagas ao RPPS pelo ente federativo (na qualidade de entidade patrocinadora), pelos servidores ativos, pelos servidores inativos e pelos pensionistas. O plano de custeio deve cobrir o custo normal e o custo suplementar para garantia do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.

Custo Normal

70. O custo normal representa o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros e método de financiamento adotados, **referentes ao período compreendido entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios**. Assim sendo, o custo normal possui um olhar sobre o que ocorre no presente e que resultará em obrigações previdenciárias que ainda serão suportadas pelo RPPS, em decorrência da prestação de serviços por beneficiários nos tempos atuais.

71. Com a mensuração do custo normal, define-se o valor necessário de recursos para cobertura dos benefícios previsto no plano de custeio. Nesta avaliação são considerados todos os benefícios e contribuições, de acordo com seu respectivo regime financeiro.

72. Para cobertura do custo normal, conforme princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, são indicados inicialmente como fonte de recursos: **as contribuições; os ganhos em investimentos; e as compensações financeiras**.

73. Como medidas reativas, se apresentado déficit devido ao aumento do custo normal ou falha na definição de seu financiamento, é indicado que se façam ajustes nessas fontes de recursos ou nos próprios benefícios, de forma a manter o equilíbrio financeiro e atuarial, bem como preservar o patrimônio do RPPS.

Contribuições

74. O plano de custeio do RPPS deve prever as contribuições a cargo do ente federativo (patronal), bem como dos segurados ativos, aposentados e pensionistas, as quais representam os principais itens de financiamento dos benefícios geridos pelo RPPS.

75. As contribuições são apresentadas na avaliação do passivo atuarial como **contas redutoras das provisões**.

76. Atualmente, para a contabilidade do RPPS, há registro de Variação Patrimonial Aumentativa – VPA pela prestação de serviço do servidor ou pelo transcurso de tempo

que gera obrigações por parte dos aposentados, pensionistas ou quaisquer outros beneficiários. Esse registro de VPA leva à necessidade de reverter o valor registrado em contas redutoras das provisões matemáticas.

77. Essa reversão, contudo, não ocorre imediatamente, devido ao fato da reavaliação atuarial ser realizada anualmente e a atualização dos valores lançados em provisão matemática atuarial ser contabilizada somente por esta reavaliação.
78. A contribuição, enquanto principal fonte de recursos para o RPPS, suportará os benefícios de risco¹⁴, os custos de administração do RPPS e a formação de capital para cobertura de benefícios programáveis. Assim, caso as contribuições estejam em montante capaz de manter apenas benefícios programáveis e/ou custos administrativos, verifica-se a necessidade de avaliar o plano de custeio, neste caso, devido ao custo suplementar.

Ganhos com investimentos

79. Representam variações patrimoniais aumentativas provenientes da remuneração de aplicações de recursos do RPPS: fundos de investimento; títulos públicos; depósitos de poupança; operações compromissadas; letras imobiliárias garantidas; em segmentos imobiliários; ganhos com exploração de imóveis; entre outras formas de exploração de capital acumulado. Esses recursos são destinados à **formação de reservas para pagamento de benefícios**. Em certas circunstâncias, pode haver previsão de que alguns benefícios de riscos sejam custeados por investimentos, dependendo do seu regime financeiro.

Compensações financeiras

80. Representam ingressos ou desembolsos a serem realizados a outros RPPS ou ao RGPS, decorrente da possibilidade de o servidor migrar de um regime para outro e averbar seu tempo de contribuição.
81. Atualmente, essa compensação financeira só ocorre entre o RPPS para RGPS, ou RGPS para RPPS, sendo necessária a superveniência de acordo de cooperação técnica para sua operacionalização entre os entes federados. Até o presente, não há regulamentação de compensação financeira entre os RPPS.

Custo Suplementar

82. O custo suplementar representa o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinadas à **cobertura do tempo de serviço passado e ao equacionamento de déficits**, gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, à inadequação da metodologia ou de hipóteses atuariais ou a outras situações que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários às coberturas das

¹⁴ **Benefício de Risco**: benefício cuja data do evento gerador independe da vontade do segurado e decorre de eventos aleatórios tais como morte, invalidez, doença, acidente, nascimento e reclusão. Corresponde a **benefícios não programáveis**.

reservas matemáticas previdenciárias. Assim sendo, o custo suplementar possui um olhar sobre o que ocorreu no passado e que resulta em obrigações previdenciárias suportadas no presente pelo RPPS e que continuará a suportar por um tempo estimado, inclusive possíveis déficits financeiros, em decorrência da prestação de serviços por beneficiários ocorrida no passado.

Plano de Amortização do Déficit Atuarial

83. Em caso de a avaliação indicar déficit atuarial, deve ser implementado por lei um plano de amortização para o seu equacionamento. O plano de amortização poderá consistir no estabelecimento de **alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos** cujos valores sejam preestabelecidos.
84. O registro em contas de provisão matemática previdenciária, com base no PCASP Estendido, será nas contas: 2.2.7.2.1.03.xx – Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.04.xx – Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios a Conceder; 2.2.7.2.1.05.xx – Plano Previdenciário – Plano de Amortização; 2.2.7.2.1.07.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Atuarial. Caso não haja segregação de massas, somente haverá registro nessas contas.

Segregação da Massa

85. A segregação da massa ocorre com a separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos, a partir de então denominados: **Plano Financeiro e o Plano Previdenciário**. Representa uma opção ao plano de amortização do déficit.
86. 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.
87. Após o RPPS implementar a segregação da massa, somente poderá alterar os seus parâmetros ou desfazê-la mediante **prévia aprovação da SPREV**.

Plano Financeiro

88. O plano financeiro representa um sistema estruturado que **somente existirá no caso de segregação da massa**. As contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas estarão vinculadas e serão fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo que as insuficiências financeiras serão cobertas pelo ente federativo. Seu plano de custeio será calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros de Repartição Simples, admitida a constituição de fundo previdenciário para oscilação de riscos.

89. O registro em contas de provisão matemática previdenciária para massa que pertence a esse plano será em contas: 2.2.7.2.1.01.xx – Plano Financeiro – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.02.xx – Plano Financeiro – Provisões de Benefícios a Conceder; e 2.2.7.2.1.06.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Financeiro. Como essas contas dizem respeito ao Plano Financeiro, somente devem ser usadas no caso de segregação de massas.

Plano Previdenciário

90. No RPPS, o plano previdenciário existe independentemente da segregação de massas. Ele representa um sistema estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo que seu plano de custeio será calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização, Repartição de Capitais de Cobertura ou Repartição Simples.
91. O registro em contas de provisão matemática previdenciário para a massa que pertencer a esse plano será realizado nas contas: 2.2.7.2.1.03.xx – Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.04.xx – Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios a Conceder; 2.2.7.2.1.05.xx – Plano Previdenciário – Plano de Amortização; e 2.2.7.2.1.07.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Previdenciário.

Revisão do Plano de Custeio

92. A reavaliação atuarial anual poderá indicar a necessidade de revisão do plano de custeio vigente, previsto na lei do ente federativo, inclusive do plano de amortização do déficit, se vier a ocorrer.
93. O plano de contas possui contas específicas para revisão do plano de amortização, são elas: 2.2.7.2.1.05.xx – Plano Previdenciário – Plano de Amortização; 2.2.7.2.1.06.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Financeiro; e 2.2.7.2.1.07.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Previdenciário.
94. A conta “2.2.7.2.1.05.xx – Plano Previdenciário – Plano de Amortização” compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, o valor presente líquido dos direitos incorporados ao patrimônio do RPPS com base em legislação específica, bem como o registro tempestivo do plano de amortização implementado em lei do ente federativo, considerando que o ajuste contábil das reservas matemáticas somente ocorrerá na apresentação de uma nova reavaliação atuarial. Ou seja, no ano que se implementa em lei o plano de amortização do déficit, esse ajuste deve ser lançado à conta 2.2.7.2.1.05.xx.
95. A conta “2.2.7.2.1.06.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Financeiro” compreende o somatório das provisões atuariais constituídas para ajustes do plano financeiro, conforme o resultado da avaliação atuarial.

96. Por sua vez, a conta “2.2.7.2.1.07.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Previdenciário” compreende o somatório das provisões atuariais constituídas para ajustes do plano previdenciário, conforme o resultado da avaliação atuarial.
97. Essas duas últimas contas representam os ajustes necessários propostos na reavaliação atual, de acordo com a **nota técnica atuarial** – NTA. Esses ajustes podem ser necessários quando houver: resultado superavitário; provisões para oscilações de riscos; provisões para benefícios a regularizar; provisões para contingências; ou provisões para outros ajustes.

ASPECTO CONTÁBIL

98. Nessa IPC, serão apresentados os aspectos contábeis inerentes aos RPPS. São informações necessárias para aplicação adequada do PCASP e procedimentos contábeis previstos no MCASP.
99. Para tanto, serão apresentados os roteiros contábeis, processos comuns, para cada item do ativo e passivo, considerando o PCASP estendido e informações complementares, tais como: indicador do superávit financeiro – FP; Fonte de Recursos – FR (também conhecida como Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR); Natureza da Receita – NR; Natureza da Despesa – ND; e Função e Subfunção – FS.
100. Esses detalhamentos não serão exauridos até o seu último nível, mas serão considerados os níveis relevantes para definição do roteiro contábil mais adequado.
101. Nota-se que tais informações são consideradas relevantes, pois compõem detalhamentos necessários para apresentação das DCASP e de outros relatórios previdenciários, bem como para disponibilização de informação em ambientes de transparência.

APLICAÇÃO DO PCASP: PARTICULARIDADES PARA O RPPS

102. Os RPPS deverão aplicar o PCASP estendido conforme previsto na Portaria MPS nº 509/2013. Porém, há alguns critérios relevantes em sua aplicação a serem percorridos nesta instrução, pois o PCASP Estendido foi desenvolvido para ser um plano de contas operacional para os procedimentos contábeis existentes em um ente da Federação.
103. Ressalta-se que os níveis detalhados no PCASP Estendido não possuem o mesmo caráter de obrigatoriedade do detalhamento do PCASP Federação, mas algumas contas servem como base para captação das informações utilizadas pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi, sistema de recebimento de dados contábeis e fiscais dos entes da Federação, implantado em abril de 2014.
104. A opção pela adoção do PCASP Estendido em lugar de uma relação de contas específicas para o registro contábil dos atos e fatos praticados pelas Unidades Gestoras dos RPPS,

conforme anteriormente disciplinado por meio de portarias específicas do MPS, teve como objetivo facilitar a harmonização dos procedimentos contábeis pelos entes da Federação instituidores de RPPS, uma vez que o PCASP já seria de adoção obrigatória.

105. Devido a isso, foi incluído no PCASP Estendido uma coluna chamada “PCASP RPPS”. Essa coluna possui a função de especificar quais contas são aplicáveis aos fatos específicos do RPPS. Ou seja, a utilização das contas do PCASP Estendido por parte dos RPPS se restringe às que constam “SIM” na referida coluna quanto à gestão de recursos vinculados aos benefícios previdenciários. Exemplo: contabilização das provisões matemáticas previdenciárias – passivo não circulante.

106. Porém, quanto à gestão administrativa do RPPS, não há restrição na aplicação do PCASP Estendido, podendo ser utilizadas contas que apresentam “NÃO” na coluna “PCASP RPPS”. Poderá ocorrer também a necessidade de utilização dessas contas por alguma situação específica do RPPS não prevista nos processos mapeados como usualmente utilizados por esses regimes.

107. Nessa IPC serão abordadas as contas que possuem “SIM” na coluna “PCASP RPPS”, pois serão tratados fatos específicos relacionados a RPPS – gestão de recursos previdenciários. Assim, caso a gestão administrativa do RPPS necessite de orientação sobre contabilização específica à gestão administrativa, que foge ao escopo dessa IPC, e que esteja com o termo “NÃO” na coluna “PCASP RPPS”, deverá orientar-se pelo PCO, PCP, PCE do MCASP ou outras IPC.

ATIVOS DO RPPS

108. Ativos do RPPS são recursos (bens e direitos) controlados pelo RPPS como consequência de eventos passados – recursos ou direitos a contribuições patronais, dos servidores, dos aposentados e dos pensionistas, por conta de relação de trabalho no âmbito do ente – e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos futuros, representados por entradas de caixa ou reduções das saídas de caixa, ou potencial de serviços, destinados à cobertura de benefícios previdenciários concedidos ou a conceder.

109. São considerados recursos previdenciários as contribuições e quaisquer valores, bens, direitos e seus rendimentos vinculados ao RPPS ou ao fundo de previdência¹⁵, inclusive a totalidade dos créditos do ente instituidor, reconhecidos pelo regime de origem, relativos à compensação financeira.

110. Tais recursos poderão ser utilizados somente para pagamento de benefícios previdenciários e com as despesas orçamentárias necessárias ao funcionamento da

¹⁵ Portaria MPS 402/2008.

Art. 11. É facultada aos entes federativos a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária.

unidade gestora do RPPS. É vedada a utilização desses recursos previdenciários para outras finalidades.

111. Em caso de segregação de massa, exige-se a separação dos recursos vinculando-se o ingresso de ativos financeiros, conceito previsto na Lei 4.320/1964¹⁶, a cada plano, financeiro ou previdenciário. Todavia, não se pode confundir os recursos vinculados à cobertura dos benefícios previdenciários com aqueles destinados à gestão administrativa do RPPS, tendo em vista que este realiza despesas administrativas para garantir seu regular funcionamento.
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 do 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.
116. Em caso de o RPPS enfrentar problemas na gestão de seus ativos e passivos, a meta de rentabilidade estipulada nas políticas anuais de investimento, e utilizada nas avaliações atuariais como taxa de desconto dos fluxos esperados de receitas e despesas, pode não ser atingida e comprometer a sustentabilidade do plano.
117. Quanto à gestão previdenciária, normalmente, os ativos geridos por um RPPS são: **Caixa e Equivalentes de Caixa; Investimentos; e Créditos a Receber.**

¹⁶ Art. 105 ...

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

Caixa e equivalentes de caixa

118. Para os RPPS, caixa e equivalentes de caixa compreendem o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.
119. Nesse sentido, são possíveis de serem classificados em caixa e equivalente de caixa os valores ou disponibilidades constantes na conta única do RPPS ou na conta movimento, bem como outros ativos para os quais não haja risco significativo de perda de valor em função da conversão em caixa. Essa conta movimento do RPPS poderá ser detalhada quando houver segregação de massas. 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.
120. As contas 1.1.1.1.1.50.XX – “Aplicações Financeiras de Resgate Imediato” não são aplicáveis ao RPPS, como consta na coluna “PCASP RPPS” do PCASP estendido.
121. Os recursos mantidos em aplicações financeiras que são destinados ao cumprimento de obrigações correntes, como previsto no MCASP, deverão ser controladas como “caixa e equivalentes de caixa”. O PCASP estendido indica somente contas de investimentos a curto prazo para esses casos, de modo a haver necessidade de ajustes no plano de contas do RPPS para atendimento ao MCASP. Esses ajustes são previstos para as próximas versões do PCASP estendido, com validade para após o ano de 2020. Com isso, posteriormente será revista a contabilização proposta para os investimentos.
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.
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.
124. Essas contas contábeis serão tratadas em todos 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.

Investimentos

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.

126. Os **investimentos temporários** compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação de forma imediata, resgatáveis no curto ou longo prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos. O PCASP Estendido segrega esses investimentos em:

- Aplicações em segmento de renda fixa;
- Aplicações em segmento de renda variável;
- Aplicações em segmento imobiliário;
- Aplicações em enquadramento¹⁷;
- Títulos e valores não sujeitos ao enquadramento¹⁸; e
- Aplicações com a taxa de administração do RPPS.

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 imóveis¹⁹ para investimentos permanentes.

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.

129. As contas de aplicações financeiras a longo prazo dos RPPS não se confundem com as contas de “INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO” do PCASP Estendido para os demais usuários. Isso ocorre em função de ter sido estabelecido um grupo específico para classificação de contas de investimentos a longo prazo de RPPS, seja para aplicações financeiras ou para bens imóveis – “1.2.2.3.x.xx.xx ANC – INVESTIMENTOS – INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO”.

¹⁷ **Aplicações em enquadramento:** compreende os investimentos realizados pelo RPPS, em desacordo com as regras estabelecidas pelas Resoluções CMN nº 3.992/2010 e 4.392/2014.

¹⁸ **Títulos e valores não sujeitos ao enquadramento:** compreende os investimentos realizados pelo RPPS, em ativos não sujeitos às regras das Resoluções CMN nº 3.992/2010 e 4.392/2014.

Para informações sobre investimentos: <http://www.previdencia.gov.br/regimes-proprios/investimentos-do-rpps/>

¹⁹ **Aplicação em bens imóveis:** com a edição da Resolução CMN nº 4.604, de 17 de outubro de 2017, foi revogado o Inciso III do art. 2º da Resolução CMN nº 3.922, de 2010, excluindo-se os imóveis dentre os segmentos de aplicação dos recursos dos regimes próprios, tendo-se também revogado, em decorrência, o art. 9º dessa última norma, que disciplinava aquela modalidade de aplicação. Assim, o RPPS não poderá investir recursos previdenciários em Imóveis para Investimentos, porém, poderá recebê-los em pagamento das compensações financeiras, ou para cobertura do déficit atuarial. Todos os investimentos realizados pelo RPPS deverão cumprir a Res. CMN 3.922/2010.

130. Para os lançamentos contábeis, devemos separar os fatos em situações temporárias e permanentes, pois receberão tratamento contábil específico.

131.

Investimentos temporários

132. Os investimentos temporários poderão ser avaliados pela “marcação a mercado²⁰” ou “marcação na curva²¹”. O primeiro é a avaliação aplicada aos investimentos/aplicações mantidos para negociação, o outro é a avaliação aplicada aos investimentos/aplicações mantidos até o vencimento. 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.

133. Para realizar o registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimento do RPPS, foram adotadas as seguintes premissas:

- a. 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;
- b. Quanto aos aspectos patrimoniais, os ganhos são reconhecidos por meio de VPA (variação patrimonial aumentativa) e as perdas são reconhecidas por meio de VPD (variação patrimonial diminutiva);
 - (i) 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;
 - (ii) 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

²⁰ **Marcação a mercado:** a contabilização do valor do título é realizada conforme a variação do seu preço no mercado. A taxa de desconto do título a valor presente é variável, conforme a taxa utilizada no mercado referente à data, período, de avaliação. O valor dos títulos disponível para venda deve corresponder ao preço praticado no mercado. Esse método de avaliação corresponde ao “valor justo” ou “preço de mercado”.

²¹ **Marcação na curva:** a contabilização do valor do título é realizada conforme o seu preço de aquisição acrescido das remunerações obtidas. Pode-se definir, ainda, que será contabilizado conforme seja o valor do título descontado a valor presente pela taxa negociada na aquisição. O valor dos títulos não disponíveis para venda, que serão resgatados na data de vencimento do título, deve corresponder ao preço negociado. Esse método de avaliação corresponde ao “valor de aquisição ajustado a valor presente”. Com isso, os investimentos marcados na curva não sofrem com a variação de preço no mercado. Para tanto, a intenção de mantê-lo até o vencimento deverá corresponder às políticas de investimentos do RPPS.

acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas.

- c. 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.
- d. Ainda quanto aos aspectos orçamentários, as perdas não são reconhecidas orçamentariamente por meio de despesa. Ademais, inexistente classificação orçamentária para estas perdas.
- 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.²²

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

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.

Investimentos marcados a mercado

136. Seguem as disposições sobre os investimentos temporários marcados a mercado:

- I. Aplicação de recurso em investimentos temporários:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários CP – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00

IC> Fonte de Recursos – FR: x.4x0

Nesse exemplo, o RPPS efetua aplicação financeira com valores a serem resgatados no curto e longo prazos. Nessa contabilização será necessário informar qual é a fonte de recursos, informação necessária a todos ativos financeiros com Indicador do Superávit Financeiro – ISF “F”.

Observação: nesses lançamentos não serão especificadas as fontes de recursos, pois poderão ser qualquer uma daquelas indicadas para o RPPS (1.410 – plano previdenciário ou 1.420 – plano financeiro) quanto ao envio das informações pelo Siconfi.

²² Vide IPC09 da STN.

II. Remuneração do investimento, recebimento em espécie por pagamento de bônus:

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
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS recebeu remuneração (juros periódicos ou bônus) referente ao valor aplicado.

Observação: esse ingresso representa um recebimento em espécie pela remuneração do investimento, quando há pagamento de bônus durante o período em que os recursos continuarem aplicados. Não se trata de variação positiva dos investimentos em decorrência da marcação a mercado.

III. Registro de ganho ou perda pela marcação a mercado:

Período 1:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	3.6.1.7.1.07.01	VPD Ajuste de Perdas Investimentos – Títulos e Valores Mobiliários – CONS	R\$ 10,00
C	1.1.4.9.1.01.xx	Ajuste de Perdas Estimadas Com Tít. e Val. Mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma perda devido à marcação a mercado.

Período 2:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
D	1.1.4.9.1.01.xx	Ajuste de Perdas Estimadas Com Tít. 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			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece, apenas em contas de natureza patrimonial, um ganho devido à marcação a mercado, primeiramente “zerando” o saldo da conta “1.1.4.9.1.01.xx” depois “adicionando” saldo à conta “1.1.4.1.1.xx.xx”. Observe-se que somente quando da arrecadação/realização deve-se reconhecer os fatos orçamentários.

IV. Alienação de investimento com ganho:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 115,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
C	4.6.2.1.1.03.xx	Ganhos com Alien. Invest. RPPS – CONS	R\$ 5,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 15,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 15,00

IC> 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\$ 15,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 15,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS faz uma operação de desinvestimento, venda do título, com a obtenção de R\$ 5,00 de ganho.

V. Alienação de investimento com perda:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 95,00
D	3.6.2.1.1.03.xx	Perdas com Alien. Invest. RPPS – CONS	R\$ 15,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 5,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 5,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS faz uma operação de desinvestimento gerando uma perda de R\$ 15,00, porém, com impacto de R\$ 5,00 em DDR. Note que no reconhecimento da perda não haverá impacto orçamentário.

VI. Reaplicação de investimentos:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00

IC> Fonte de Recursos – FR: x.4x0

Nesse exemplo, considera-se uma reaplicação de valor resgatado por parte do RPPS.

Investimentos marcados na curva

137. Seguem as disposições sobre os investimentos temporários marcados na curva:

VII. Aplicação de recurso em investimentos temporários:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários CP – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00

IC> Fonte de Recursos – FR: x.4x0

Nesse exemplo, o RPPS efetua aplicação financeira com valores a serem resgatados no curto e longo prazos.

VIII. Remuneração do investimento, recebimento em espécie por pagamento de bônus:

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

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS recebeu remuneração (juros periódicos ou bônus) referente ao valor aplicado.

Observação: esse ingresso representa um recebimento em espécie pela remuneração do investimento, quando há pagamento de bônus durante o período em que os recursos continuarem aplicados. Não se trata de variação positiva dos investimentos em decorrência do reconhecimento de juros, avaliando o título a valor presente.

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.

X. Reconhecimento da redução a valor recuperável ou sua reversão:

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

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma perda devido à redução a valor recuperável.

Período 2:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.4.9.1.03.xx	Ajuste de Perdas Estimadas... – CONS (P)	R\$ 5,00
C	4.6.5.1.1.xx.xx	Reversão de Red. a V. R. Invest. – CONS	R\$ 5,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma reversão da redução a valor recuperável.

Observação: esse exemplo não será considerado para os lançamentos seguintes.

XI. Alienação antecipada de investimento com ganho:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 115,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
C	4.6.2.1.1.03.xx	Ganhos com Alien. Invest. RPPS – CONS	R\$ 5,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 15,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 15,00
IC> 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\$ 15,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 15,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS faz uma operação de desinvestimento com a obtenção de R\$ 5,00 de ganho.

XII. Alienação antecipada de investimento com perda:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 95,00
D	3.6.2.1.1.03.xx	Perdas com Alien. Invest. RPPS – CONS	R\$ 15,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 5,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 5,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS faz uma operação de desinvestimento gerando uma perda de R\$ 15,00, porém, com impacto de R\$ 5,00 em DDR. Note que no reconhecimento da perda não haverá impacto orçamentário.

XIII. Resgate dos investimentos no vencimento:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 120,00
C	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	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> FR: 1.4x0

Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 20,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 20,00

IC> 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\$ 20,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 20,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS resgata o título no seu vencimento e a respectiva receita orçamentária realizada.

XIV. Reaplicação de investimentos:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00

IC> Fonte de Recursos – FR: x.4x0

Nesse exemplo, o RPPS efetua reaplicação do valor resgatado.

Investimentos permanentes

138. Seguem as disposições sobre investimentos permanentes:

XV. Recebimento de ativos para cobertura do déficit atuarial:

Nessa transação, deve-se reconhecer a transferência do bem.

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.

XVI. Recebimento de ativos, dação em pagamento, quanto à compensação financeira junto ao RGPS:

Nessa transação, deve-se reconhecer a receita orçamentária concomitantemente ao registro de pagamento da despesa orçamentária ou da transação de transferência do bem. Ou seja, os lançamentos de transferência efetiva do bem devem ser simultâneos ou em sequência aos de

reconhecimento da receita orçamentária, de forma a **pertencerem ao mesmo período ou exercício financeiro**.

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.

Concomitantemente, será realizado o pagamento desta despesa por meio da execução orçamentária.

Pagamento da despesa orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 1.000,00
IC> Não aplicável			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 1.000,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 1.000,00
IC> FS: 09.272 + ND: 4.5.90.61.xx + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 1.000,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária referente à transferência patrimonial do bem com a efetivação da transferência patrimonial do bem com baixa de crédito a receber, referente a compensação financeira.

XVII. Reconhecimento da redução a valor recuperável ou sua reversão:

Reconhecimento de perdas:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	3.6.1.4.1.03.xx	Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS	R\$ 50,00
C	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 50,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma perda devido à desvalorização²³ de imóveis no mercado imobiliário.

Reversão da perda:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 20,00
C	4.6.5.1.1.03.xx	Rev. Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS	R\$ 20,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reverte parte da perda reconhecida, devido à recuperação de valor do imóvel no mercado imobiliário.

XVIII. Alienação de investimentos permanentes (imóveis mantidos para investimento):

Apuração do valor líquido contábil:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 30,00

²³ Verificar conceitos e definições do MCASP a respeito de reavaliação ou redução do valor recuperável para ativos, em especial para investimentos.

C	1.2.2.3.1.02.xx	Aplicação Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 30,00
---	-----------------	--	-----------

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS deve apurar o valor líquido contábil do imóvel para realizar a sua venda.

Receita Orçamentária – venda com ganho:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.050,00
C	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 970,00
C	4.6.2.1.1.03.xx	Ganhos com Aliena. de Inv. RPPS – CONS	R\$ 80,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 1.050,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 1.050,00

IC> NR: 2.2.2.0.00.1.1 – Alienação de bens Imóveis Principal + FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Controle**

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.050,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.050,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária proveniente da venda do imóvel com ganho.

Receita Orçamentária – venda com perda:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 910,00
D	3.6.2.1.1.03.xx	Perdas com Aliena. de Inv. RPPS – CONS	R\$ 60,00
C	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 970,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 910,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 910,00

IC> NR: 2.2.2.0.00.1.1 – Alienação de bens Imóveis Principal + FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Controle**

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 910,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 910,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária proveniente da venda do imóvel com perda.

XIX. Alienação de Imóveis em Troca de Cotas em Fundos de Investimentos Imobiliários – FII.

Apuração do valor líquido contábil:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 30,00
C	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 30,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS deve apurar o valor líquido do imóvel para realizar a sua venda.

Receita Orçamentária, troca com ganho:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 1.050,00
C	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 970,00
C	4.6.2.1.1.03.xx	Ganhos com Aliena. de Inv. RPPS – CONS	R\$ 80,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 1.050,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 1.050,00

IC> NR: 2.2.2.0.00.1.1 – Alienação de bens Imóveis Principal + FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Controle**

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.050,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.050,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária proveniente da dação em pagamento do imóvel com ganho, na compra de cotas do fundo de investimento.

Receita Orçamentária, troca com perda:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (F)	R\$ 910,00
D	3.6.2.1.1.03.xx	Perdas com Aliena. de Inv. RPPS – CONS	R\$ 60,00
C	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 970,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 910,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 910,00

IC> NR: 2.2.2.0.00.1.1 – Alienação de bens Imóveis Principal + FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Controle**

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 910,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 910,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária proveniente da dação em pagamento do imóvel com perda, na compra de cotas do fundo de investimento.

Créditos a receber

139. Compreende os valores a receber por serviços, contribuições previdenciárias, transferências, empréstimos e financiamentos concedidos, compensações previdenciárias, aluguéis a receber e demais transações. O registro de créditos a receber deverá ocorrer por competência, considerando o reconhecimento do ajuste de perdas de créditos.

140. O roteiro de contabilização dos créditos a receber deverá atender regras para a cobrança regular, para parcelamento e para créditos inscritos em dívida ativa, sendo que, neste caso, a contabilização encontra-se prevista no MCASP.

Contribuições previdenciárias

141. A contabilização das contribuições previdenciárias, patronal e servidor, está prevista no MCASP. Os lançamentos contábeis que estão previstos são referentes à contribuição patronal e à contribuição do servidor, sendo que este último se refere ao valor retido na folha de pagamento de pessoal.

142. Quanto ao aspecto orçamentário, no MCASP é demonstrado que as contribuições patronais são intraorçamentárias. Por sua vez, as contribuições dos servidores e pensionistas são receitas orçamentárias, todavia, merecem uma atenção especial devido a algumas especificidades. Ocorre que as contribuições dos servidores e beneficiários ao RPPS são retidas e repassadas a este pelo ente. Assim, os recursos circulam dentro do ente, porém, o ônus real por essa contribuição previdenciária não é do ente, mas sim dos servidores e beneficiários. Isso leva ao lançamento de transferência de recursos do ente para o RPPS com utilização de contas com nº “2” (INTRA-OFSS) no 5º nível da classificação contábil do PCASP para ativos e passivos, porém, com registro de VPD no ente e VPA no RPPS com utilização de contas com nº “1” (CONS) no 5º nível de classificação do PCASP. Com relação aos lançamentos de natureza orçamentária, a contribuição previdenciária dos servidores representará uma despesa, devendo ser registrada pelo total no ente, com modalidade de aplicação direta (modalidade 90), tendo sua respectiva receita orçamentária registrada como “CONS”, de acordo com o ementário da natureza de receita (1.x.x.x.xx.xx).

143. Para esclarecer o MCASP e trazer a contabilização com detalhamento das contas conforme PCASP Estendido, apresentam-se os seguintes roteiros para o RPPS:

Cobrança regular, sem atraso no vencimento

XX. Contribuição patronal.

Reconhecimento do fato gerador, contribuições previdenciárias patronais:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Pat. – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00
C	4.2.1.1.2.01.xx	Contrib. Patron. ao RPPS – INTRA OFSS	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber referente às contribuições patronais.

Recebimento da Receita Orçamentária:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.000,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. a Rec. Pat. – INTRA OFSS (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: 7.2.1.5.02.x.t + 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 pelo recebimento das contribuições patronais.

XXI. Contribuição do servidor ativo.

Reconhecimento do fato gerador, contribuições previdenciárias dos servidores:

Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.3.6.2.01.02	Contrib. do RPPS a Rec. Servidor – INTRA OFSS (P)	R\$ 500,00
C	4.2.1.1.1.02.xx	Contrib. do Segurado ao RPPS – CONS	R\$ 500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber referente às contribuições do servidor ativo, tratando-se de uma receita patrimonial de consolidação (devido ao ônus ser do servidor) ao mesmo tempo que um crédito intraorçamentário (pois virá de uma retenção do ente).

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F)	R\$ 500,00
C	1.1.3.6.2.01.02	Créd. Prev. a Rec. Servidor – INTRA OFSS (P)	R\$ 500,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: Orçamentária

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 500,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 500,00

IC> NR: 1.2.1.5.01.1.t – Contrib. do servidor ativo para o RPPS + FR: 1.4x0

Natureza da informação: Controle

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 500,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 500,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento das contribuições dos servidores ativos, retidos em folha de pagamento de pessoal.

XXII. Contribuição do aposentado ou pensionista.

Reconhecimento do fato gerador, contribuições previdenciárias dos aposentados ou dos pensionistas:

Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.3.6.1.01.01	Créd. Prev. a Rec. Apo. Pens. – CONS (P)	R\$ 100,00
C	4.2.1.1.1.02.xx	Contrib. do Aposentado ou Pens. – CONS	R\$ 100,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber referente às contribuições dos servidores aposentados ou dos pensionistas.

Observação: Os lançamentos a seguir (registro da retenção, do pagamento da despesa orçamentária e da receita orçamentária) deverão ser juntos ou concomitantes, pertencendo obrigatoriamente ao mesmo período (exercício financeiro).

Como é o RPPS o responsável pelo pagamento das aposentadorias e pensões, este promove a retenção nesses pagamentos, após liquidação da despesa orçamentária, numa espécie de compensação do direito a receber do RPPS contra os beneficiários e sua obrigação sobre a folha de pagamentos:

Receita orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.3.6.1.01.01	Contrib. Prev. a Rec. Apos. Pens. – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.3.6.1.01.01	Contrib. Prev. a Rec. Apos. Pens. – CONS (P)	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 100,00
IC> NR: 1.2.1.5.01.x.t – Contrib. do servidor inativo ou do pensionista para o RPPS + FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento das contribuições dos aposentados ou dos pensionistas, retidos dos pagamentos de aposentadorias e pensões.

Pagamento da despesa orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.1.1.2.1.01.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.3.6.1.01.01	Contrib. Prev. a Rec. Apos. Pens. – CONS (F)	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 100,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 100,00
IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.xx.xx (elemento 01 – Aposentados ou 03 – Pensões) + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 100,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra o pagamento, referente ao valor retido, de despesa orçamentária de benefícios, aposentadorias e pensões.

Observação: nessa transação, deve-se reconhecer a receita orçamentária junto com o registro de pagamento da despesa orçamentária. O registro do pagamento do benefício ocorrerá com o recebimento da contribuição beneficiária. Com isso, não haverá um novo ingresso de recurso financeiro, mas ocorrerá uma baixa de passivo financeiro sem saída de caixa, representando um efeito correspondente à receita orçamentária.

144. A cobrança das contribuições poderá ser realizada por órgão específico responsável pela gestão de créditos tributários (impostos, taxas e contribuições). Neste caso, tal órgão terá o controle do crédito a receber e o RPPS terá direito aos repasses dos valores arrecadados. Sendo assim, deve-se avaliar os ajustes necessários para representar a correta contabilização.

Parcelamento de contribuições previdenciárias

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.

XXIII. Parcelamento de contribuição patronal.

Após o reconhecimento do fato gerador, caso o ente resolva parcelar as contribuições patronais, o RPPS deverá observar o prazo de vencimento das parcelas quanto à classificação do ativo circulante e do não circulante, com os registros de lançamentos seguintes:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.02.01	Créd. Prev. RPPS Patron. Parcel. – INTRA OFSS (P)	R\$ 100,00
D	1.2.1.1.2.06.04	Créd. Prev. Patr. Parcelados LP – INTRA OFSS (P)	R\$ 900,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Patron. – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS registra o parcelamento do crédito a receber referente às contribuições patronais, considerando apenas a situação de curto prazo ou circulante.

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F)	R\$ 10,00
C	1.1.3.6.2.02.01	Créd. Prev. RPPS Patron. Parcel. – INTRA OFSS (F)	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> NR: 7.2.1.5.03.1.t + 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
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento de parcela referente a parcelamento de contribuições patronais.

XXIV. Parcelamento de Contribuição do servidor ativo.

Após realização de retenção em folha de pagamento e o não repasse à unidade gestora do RPPS no prazo legal, caso o ente resolva parcelar as contribuições dos servidores, o RPPS deverá observar o prazo de vencimento das parcelas quanto à classificação do ativo circulante e do não circulante, com os registros de lançamentos seguintes:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.3.6.2.02.02	Créd. Prev. Servidor Parcelado – INTRA OFSS (P)	R\$ 50,00
D	1.2.1.1.2.06.03	Créd. Prev. Servidor Parcelado LP – INTRA OFSS (P)	R\$ 450,00
C	1.1.3.6.2.01.02	Contrib. do RPPS a Rec. Servidor – INTRA OFSS (P)	R\$ 500,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS registra o parcelamento do crédito a receber referente às contribuições do servidor ativo, considerando apenas a situação de curto prazo ou circulante.

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F)	R\$ 5,00
C	1.1.3.6.2.02.02	Créd. Prev. Servidor Parcelado – INTRA OFSS (F)	R\$ 5,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 5,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 5,00
IC> NR: 1.2.1.5.03.1.t – Contrib. do servidor ativo para o RPPS + FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 5,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 5,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento parcelado das contribuições dos servidores ativos, retidos em folha de pagamento de pessoal. Apesar do ente ter assumido o parcelamento, entende-se que a contribuição é originária do servidor, portanto, a melhor contabilização da receita orçamentária no RPPS se mostra como do tipo consolidação.

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.

Encargos sobre as contribuições previdenciárias

147. Os lançamentos de encargos sobre as contribuições previdenciárias somam-se ao principal do crédito a receber. Isso afetará as contribuições patronal e do servidor, quando não repassadas dentro do prazo de vencimento, considerando as parceladas ou não.

XXV. Encargos sobre contribuições patronais.

Reconhecimento dos encargos sobre contribuições previdenciárias patronais:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Patronal – INTRA OFSS (P)	R\$ 10,00
C	4.4.2.5.2.01.01	Multas e Juros Sobre Cont Prev Patron – INTRA OFSS	R\$ 10,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os encargos referentes ao atraso de pagamento das contribuições previdenciárias patronais. Os lançamentos da arrecadação serão nos moldes do crédito principal.

XXVI. Encargos sobre contribuições dos servidores ativos.

Reconhecimento dos encargos sobre contribuições previdenciárias dos servidores:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.01.02	Créd. Prev. a Rec. Servidor – INTRA OFSS (P)	R\$ 5,00
C	4.4.2.5.1.01.01	Multas e Juros Sobre Cont Prev Serv – CONS	R\$ 5,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os encargos referentes ao atraso de pagamento das contribuições do servidor ativo. Os lançamentos da arrecadação serão nos moldes do crédito principal.

Inscrição em dívida ativa de contribuição previdenciária

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.

Empréstimos e financiamentos concedidos

153. Compreende o somatório dos valores de empréstimos e financiamentos concedidos, de acordo com autorizações legais ou vinculações a contratos e acordos à época de sua realização. Assim, perfazem créditos a receber provenientes de empréstimos concedidos por meio de recursos previdenciários.
154. Conforme previsto na LRF e na Lei nº 9.717/1998, passou a ser vedado aos RPPS conceder empréstimos de qualquer natureza. Contudo, é necessário definir a contabilização para os casos derivados de concessões anteriores à vedação legal.
155. Junto a esses créditos são registrados os valores dos **juros e encargos sobre empréstimos concedidos** com recursos previdenciários. No mesmo sentido, deve-se verificar a necessidade do reconhecimento de **ajuste para perdas estimadas com o provável não recebimento** de créditos de empréstimos concedidos.
156. A realização de operação de crédito concedido sugere o registro em contas de “atos potenciais passivos”, conforme previsto pelo MCASP na parte que trata de Operações de Crédito.
157. A liberação de recursos emprestados, mediante contrato, deve observar o prazo de vencimento das parcelas quanto à classificação do ativo circulante e do não circulante, registrando-se o lançamento seguinte:

XXVII. Encargos financeiros sobre empréstimos concedidos.

Reconhecimento de encargos financeiros a receber:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.2.4.1.07.03	Juros e Enc. Emp. Rec. RPPS – CONS (P)	R\$ 10,00
C	4.4.1.x.1.xx.xx	Juros e Enc. Emp. Finan. Conc. – CONS	R\$ 10,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os encargos financeiros quanto ao valor emprestado, no caso, para pessoas de fora do OFSS.

XXVIII. Recebimento de parcelas do empréstimo concedido.

Recebimento de parcela do empréstimo concedido:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F) R\$ 30,00
C	1.1.2.4.1.07.01	Empréstimos a Receber RPPS – CONS (P) R\$ 20,00
C	1.1.2.4.1.07.03	Juros e Enc. Emp. Rec. RPPS – CONS (P) R\$ 10,00
IC> FR: 1.4x0		
Natureza da informação: Orçamentária		
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar R\$ 30,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada R\$ 30,00
IC> NR: 2.3.0.0.06.1.1 – Amort. de Empr. Contr. – Principal (R\$ 20,00) + NR: 1.6.4.0.01.1.1 – Retorno de Operações, Juros e Encargos Financeiros – Principal (R\$ 10,00) + FR: 1.4x0		
Natureza da informação: Controle		
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso R\$ 30,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR R\$ 30,00
IC> FR: 1.4x0		

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento da parcela do empréstimo concedido, reconhecendo receita orçamentária de amortização de empréstimo concedido e juros sobre empréstimos concedidos.

Remuneração por exploração de bens (aluguéis):

158. Nesse exemplo, demonstra-se os lançamentos a serem realizados para o registro dos fatos contábeis relacionados a aluguéis vencidos:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.3.8.1.01.xx	Aluguéis a Receber – CONS (P) R\$ 100,00
C	4.3.3.1.1.02.xx	Exploração do Pat. Imob. – CONS (P) R\$ 100,00
IC> Não aplicável		

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber devido ao vencimento do período quanto ao aluguel de imóvel para pessoa de fora do OFSS.

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F) R\$ 100,00
C	1.1.3.8.1.01.xx	Aluguéis a Receber – CONS (F) R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0		
Natureza da informação: Orçamentária		
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada R\$ 100,00
IC> NR: 1.3.1.0.01.1.t – Alugueis e Arrendamentos + FR: 1.4x0		
Natureza da informação: Controle		
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso R\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR R\$ 100,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento do aluguel vencido, dentro do prazo regular.

Compensação previdenciária:

159.A compensação financeira entre regimes previdenciários decorre da previsão constitucional²⁴ de contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de evitar que o regime instituidor (responsável pela concessão do benefício) seja prejudicado financeiramente por ser obrigado a reconhecer o tempo de contribuição do regime de origem sem ter recebido as correspondentes contribuições previdenciárias.

160. Apesar da transferência do recurso financeiro poder ser feita pelo valor líquido, conforme troca de informações entre os regimes, os lançamentos de natureza de informação orçamentária devem ser realizados pelos valores brutos, para fins de transparência e controle das despesas com inativos.

Entre o RPPS e o RGPS

161. Refere-se aos valores dos créditos e das obrigações entre o RPPS e RGPS decorrentes de compensação financeira entre esses regimes, por contagem recíproca de tempo de contribuição.

XXIX. Obrigação a pagar, referente à compensação previdenciária junto ao RGPS.

No exemplo a seguir, suponhamos que o RPPS possua servidores que migraram para o RGPS com contribuições de R\$ 70,00 (obrigação de envio de crédito ao RGPS), e que o RGPS possua participantes que migraram para o RPPS com contribuições de R\$ 100,00 (obrigação de envio de crédito ao RPPS). Assim, essa operação resultará em saldo credor a receber para o RPPS no montante de R\$ 30,00.

Reconhecimento da obrigação do RPPS junto ao RGPS:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	3.9.9.1.3.xx.xx ²⁵	Compensação Financeira entre RPPS/RPPS – INTER OFSS União	R\$ 70,00
C	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 70,00

IC> Não aplicável

²⁴ Art. 201 [...] § 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

²⁵ Caso a compensação financeira ocorra entre o RPPS da União (se algum dia vier a ser criado) e o RGPS, essa transação será INTRA OFSS, ou seja, no 5º nível as contas de Natureza de Informação Patrimonial terão o dígito “2”.

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a obrigação a pagar junto ao RGPS, pelo valor bruto, referente a compensação financeira de servidores que migraram do RPPS para o RGPS.

XXX. Crédito a receber, referente à compensação previdenciária junto ao RGPS.

Reconhecimento do crédito do RPPS junto ao RGPS:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 100,00
C	4.9.9.1.3.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS/RPPS – INTER OFSS União	R\$ 100,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber junto ao RGPS, pelo valor bruto, referente à compensação financeira de servidores que migraram do RGPS para este RPPS.

XXXI. Realização da compensação entre crédito a receber e obrigação a pagar do RPPS junto ao RGPS.

Empenho da despesa orçamentária quanto à compensação financeira, obrigação junto ao RGPS:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 70,00
C	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 70,00

IC> Não aplicável

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 70,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 70,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 70,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 70,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.3.90.98.xx Compensações ao RGPS + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 70,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 70,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS empenha a compensação financeira.

Liquidação:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 70,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 70,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.3.90.98.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 70,00
C	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 70,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária, compensação financeira a pagar.

Observação: os lançamentos a seguir (registro da compensação, da receita orçamentária e do pagamento da despesa orçamentária) deverão ser realizados concomitantemente, pertencendo obrigatoriamente ao mesmo período (exercício financeiro).

Receita orçamentária e recebimento de valores pelo RPPS, advindos do RGPS, referente à compensação financeira:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 30,00
D	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 70,00
C	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 100,00
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\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento da compensação financeira, reconhecendo receita orçamentária bruta e ingresso de recursos líquido da obrigação a pagar.

Pagamento da despesa orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 70,00
C	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 70,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 70,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 70,00
IC> FS: 09.272 + ND: 3.3.90.98.xx + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: C			
D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 70,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 70,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária e compensação entre o crédito a receber e obrigação a pagar.

Entre o RPPS e o RPPS de um outro ente da Federação

162. Refere-se aos valores dos créditos e das obrigações entre dois RPPS decorrentes de compensação financeira entre os regimes, por contagem recíproca de tempo de contribuição.

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

Direitos de Royalties

164. Os Royalties, como os do petróleo, são registrados de acordo com os termos do contrato, e são geralmente reconhecidos nessa base, a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da VPA em outra base sistêmica e racional.
165. Ou seja, as receitas (VPA) de royalties devem ser reconhecidos à medida em que são gerados, conforme a essência do acordo, essa regra foi fixada na Lei 9.478/1997. Esse tipo de direito pode ser dividido em royalties propriamente ditos²⁶ e em participações especiais²⁷. Essa compensação diferenciada poderá se dar em proporção da produção e rentabilidade.
166. Uma VPA de royalties geralmente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir uma incerteza acerca de um valor já reconhecido como VPA, tal valor, incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável, deve ser realizado um procedimento de Ajuste para Perdas, por meio do qual é reconhecida uma VPD, ao invés de um ajuste no montante da VPA anteriormente recebida.
167. No MCASP, para que o recurso seja considerado como ativo, deve estar relacionado à evento passado. No caso dos royalties, está vinculado a exploração do petróleo, ou sua produção. Em decorrência dessa condição, não há possibilidade de ativar recursos que se referem a produções ainda não realizadas.
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”.
169. Sendo assim, quando houver cessão de créditos sobre direitos de receita de royalties, ao RPPS sugere-se realizar a seguinte contabilização, pelo valor estimado no contrato:

XXXII. Registro do contrato de cessão de créditos de receitas futuras de royalties.

Registro do contrato no RPPS:

Natureza da informação: Controle			
D	7.1.1.3.x.xx.xx	Outros direitos contratuais	R\$ 1.000,00
C	8.1.1.3.x.xx.xx	Outros direitos contratuais – a executar	R\$ 1.000,00
IC> Não Aplicável			

²⁶ Art. 47. Os royalties serão pagos mensalmente, em moeda nacional, a partir da data de início da produção comercial de cada campo, em montante correspondente a dez por cento da produção de petróleo ou gás natural.

²⁷ Art. 50 {...}

§ 1º A participação especial será aplicada sobre a receita bruta da produção, deduzidos os royalties, os investimentos na exploração, os custos operacionais, a depreciação e os tributos previstos na legislação em vigor.

XXXIII. Reconhecimento, por competência, do crédito a receber sobre royalties.

Quando houver transcorrido o referido mês de avaliação das explorações realizadas e obtendo informações do valor a receber o RPPS, poderá realizar a seguinte contabilização:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.3.6.2.99.xx	Outros créditos previden. – INTRA OFSS (P)	R\$ 100,00
C	4.5.1.3.2.xx.xx	Transferências Aport. Rec. RPPS – INTRA OFSS	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	8.1.1.3.x.xx.xx	Outros direitos contratuais – a executar	R\$ 100,00
C	8.1.1.3.x.xx.xx	Outros direitos contratuais – executados	R\$ 100,00
IC> Não Aplicável			

XXXIV. Registro de recebimento dos royalties.

Quando houver recebimento dos valores referente aos royalties o RPPS poderá realizar a seguinte contabilização:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.3.6.2.99.xx	Outros créditos previden. – INTRA OFSS (P)	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 100,00
IC> Natureza de Receita – NR: 7.9.9.0.01.1.1 Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS – Principal + FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	7.2.1.1.X.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 100,00
IC> FR: 1.4x0			

Imóveis para uso da administração do RPPS

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.

PASSIVOS

172. As descrições e orientações referente aos passivos previstas nesta Instrução atenderão somente às necessidades do RPPS, enquanto “fundo previdenciário”. As regras sobre

contabilização de passivos aplicáveis à unidade gestora do RPPS (vinculadas à taxa de administração) estão contempladas no MCASP.

173. O passivo financeiro deve indicar a fonte de recursos, caso haja segregação de massas e a contabilização for em uma mesma unidade gestora executora do RPPS. Essa informação será necessária para verificação adequada do equilíbrio atuarial referente a cada tipo de massa (plano financeiro ou plano previdenciário).
174. As obrigações deverão ser contabilizadas de acordo com o regime de competência, considerando os registros das provisões matemáticas previdenciárias.

Benefícios a pagar

175. Compreendem as aposentadorias, pensões, reformas, reserva remunerada e outros benefícios previdenciários, bem como outros benefícios determinados por lei, sob responsabilidade do RPPS.

Aposentadorias e pensões.

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.
177. São os benefícios de prestação continuada assegurados pelo RPPS com o objetivo de garantir meios indispensáveis de manutenção aos seus segurados e dependentes, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço e morte, todos abrangidos pelo regime.
178. Esse roteiro contábil é realizado somente no RPPS, não havendo diferença no processo de contabilização. Para cada tipo de benefício previdenciário haverá uma Natureza de Despesa – ND e Variação Patrimonial Diminutiva – VPD específicas.

179. Quanto à ND teremos:

- 3.1.90.01.xx – Aposentadorias do RPPS, reserva remunerada e reformas dos militares
- 3.1.90.03.xx - Pensões do RPPS e do militar

180. Quanto à VPD teremos:

- 3.2.1.1.1.xx.xx – Aposentadorias – CONS
- 3.2.2.1.1.xx.xx – Pensões – CONS

XXXV. Benefício previdenciário, aposentadoria ou pensão, a pagar.

Reconhecimento do benefício previdenciário, aposentadoria ou pensão, por competência:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	3.2.x.1.1.xx.xx	Aposentadorias ou Pensões – CONS	R\$ 1.000,00
C	2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (P)	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a obrigação a pagar aos beneficiários por competência.

Empenho da despesa, benefícios previdenciários:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (F)	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

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
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 1.000,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 1.000,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.01.xx ou 3.1.90.03.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 o benefício de aposentadoria ou pensão.

Liquidação:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	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: 3.1.90.01.xx ou 3.1.90.03.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, referente à aposentadoria ou pensão.

Pagamento:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (F)	R\$ 1.000,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 1.000,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 1.000,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.01.xx ou 3.1.90.03.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária, referente à aposentadoria ou pensão.

Outros benefícios: salário-maternidade; salário-família; auxílio-doença; auxílio-reclusão.

181. Compreende as obrigações a curto prazo relativas aos outros benefícios de responsabilidade do RPPS, quando pagos em data posterior a qual forem incorridos.

182. São os benefícios, caso incluídos no rol daqueles assegurados pelo RPPS, com o objetivo de garantir meios indispensáveis de manutenção aos seus segurados e dependentes, nas seguintes situações: por motivo de gravidez (maternidade); por complementação de renda (salário-família); por incapacidade temporária de trabalhar devido a problemas de saúde (auxílio-doença); por amparo à família ou dependentes do servidor afastado por motivo de prisão (auxílio-reclusão)²⁸.

183. Esse roteiro contábil pode afetar somente o RPPS, quando for pago pelo regime, ou sofrer compensação com as contribuições devidas pelo ente federativo ao RPPS, quando forem pagas pelo ente. Por isso, serão apresentados dois roteiros, o primeiro considerando o pagamento pelo regime e o outro com compensação em contribuições a receber, quando pago pelo ente.

184. Quanto à ND teremos:

- 3.1.90.05.xx – Outros benefícios previdenciários do servidor ou do militar

185. Quanto à VPD teremos:

- 3.2.9.1.1.xx.xx – Outros benefícios previ. e assistenciais – RPPS – CONS

Observação: os itens de VPD com **auxílio-natalidade e auxílio-funeral** não devem ser contabilizados como benefícios concedidos por RPPS, conforme Lei nº 9.717/1998 e Portaria MPS nº 402/2008. Se houver ato normativo que obrigue o ente, que seja realizada a contabilização sob sua responsabilidade, não do RPPS.

XXXVI. Outros benefícios a pagar, modelo contábil referente a processo de pagamento pelo RPPS.

Reconhecimento do benefício (salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão) por competência:

Natureza da informação: Patrimonial

D	3.2.9.1.1.xx.xx	Outros benefícios previdenciários e assistenciais – CONS	R\$ 200,00
C	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (P)	R\$ 200,00

²⁸ Art. 23. Salvo disposição em contrário da Constituição Federal, o RPPS não poderá conceder benefícios distintos dos previstos no RGPS, ficando restrito aos seguintes:

I - quanto ao segurado: a) aposentadoria por invalidez; b) aposentadoria por idade; c) aposentadoria por tempo de contribuição e idade; d) aposentadoria compulsória; e) auxílio-doença; f) salário-família; e g) salário-maternidade; II - quanto ao dependente: a) pensão por morte; e b) auxílio-reclusão.

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a obrigação a pagar aos beneficiários ou dependentes por competência.

Empenho da despesa, benefícios:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (P)	R\$ 200,00
C	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (F)	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 200,00
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 200,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.05.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS empenha o benefício de salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão.

Liquidação:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 200,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.05.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária com salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão.

Pagamento:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (F)	R\$ 200,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 200,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.05.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária com salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão.

XXXVII. Outros benefícios a pagar, modelo contábil referente a processo de pagamento pelo ente e compensação com contribuições devidas ao RPPS.

Reconhecimento do benefício (salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão) por competência:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	3.2.9.1.1.xx.xx	Outros benefícios assistenciais – CONS	R\$ 200,00
C	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (P)	R\$ 200,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a obrigação a pagar aos beneficiários ou dependentes por competência.

Receita Patrimonial:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. a Rec. Pat. – INTRA OFSS (P)	R\$ 200,00
C	4.2.1.1.2.01.xx	Créd. Pat. ao RPPS – INTRA OFSS (P)	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS reconhece um direito de receber recursos previdenciários INTRA do próprio ente.

Empenho da despesa, benefícios:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (P)	R\$ 200,00
C	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (F)	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 200,00
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 200,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.05.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 200,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS empenha o benefício de salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão.

Liquidação:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 200,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.05.xx + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 200,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária com salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão.

Observação: Os lançamentos a seguir (registro da compensação, da receita orçamentária e do pagamento da despesa orçamentária) deverão ser juntos ou concomitantes, pertencendo obrigatoriamente ao mesmo período (exercício financeiro).

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. a Rec. Pat. – INTRA OFSS (F)	R\$ 200,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. a Rec. Pat. – INTRA OFSS (P)	R\$ 200,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 200,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 200,00
IC> NR: 7.2.1.5.02.x.t + FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 200,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária das contribuições compensadas.

Pagamento:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.1.1.3.1.xx.xx	Benefícios assist. a pagar – CONS (F)	R\$ 200,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. a Rec. Pat. – INTRA OFSS (F)	R\$ 200,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 200,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 200,00
IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.05.xx + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 200,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS o pagamento despesa orçamentária com os benefícios pagos pelo ente. Com isso, registra-se a compensação entre a contribuição previdenciária a receber com a obrigação com benefícios. Isso ocorrerá quando o pagamento do salário-maternidade, salário-família, auxílio-doença ou auxílio-reclusão for realizado pelo ente.

186. A Provisão Matemática Previdenciária – PMP representa os **passivos de prazo ou de valor incertos relacionados a futuros benefícios previdenciários a serem pagos aos segurados**, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo.
187. Essas provisões são divididas em dois principais grupos: **plano financeiro e plano previdenciário**. Ressalta-se que somente haverá registro no plano financeiro caso o ente institua segregação das massas. Para o plano previdenciário haverá registro em qualquer situação, com ou sem segregação de massas (plano único).
188. Conforme a legislação previdenciária, a segregação da massa de segurados consiste na separação dos segurados e beneficiários em dois grupos distintos, a partir da definição de uma metodologia de corte. O grupo de segurados e beneficiários integrantes do fundo constituído em regime de repartição simples compõe o Plano Financeiro e os integrantes do fundo com perspectiva de sustentabilidade ou de capitalização integram o Plano Previdenciário.
189. A segregação da massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes a cada grupo. Essa separação poderá ser realizada por meio de: contas bancárias ou contábeis distintas; mecanismo de fonte/destinação de recursos (recomendado pelo MCASP); criação de fundos contábeis específicos; dentre outras estratégias gerenciais. O passivo atuarial será contabilizado obrigatoriamente nas contas patrimoniais de forma segregada.
190. As contas de provisões matemáticas aplicáveis ao **plano financeiro** são as seguintes:
- 2.2.7.2.1.01.xx – Plano financeiro - provisões de benefícios concedidos
 - 2.2.7.2.1.02.xx – Plano financeiro - provisões de benefícios a conceder
 - 2.2.7.2.1.06.xx – Provisões atuariais para ajustes do plano financeiro
191. As contas de provisões matemáticas aplicáveis ao **plano previdenciário** são:
- 2.2.7.2.1.03.xx – Plano previdenciário - provisões de benefícios concedidos
 - 2.2.7.2.1.04.xx – Plano previdenciário - provisões de benefícios a conceder
 - 2.2.7.2.1.05.xx – Plano previdenciário - plano de amortização
 - 2.2.7.2.1.07.xx – Provisões atuariais para ajustes do plano previdenciário
192. Em cada plano, seja financeiro ou previdenciário, deve ser apresentada a divisão de benefícios concedidos e a conceder, sendo que no primeiro estão os benefícios já concedidos aos assistidos e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada. Já no segundo devem figurar os benefícios a conceder para a geração atual (servidores ativos).
193. Nos dois primeiros grupos de contas acima apresentados para cada plano (os itens contábeis “2.2.7.2.1.01.xx e 2.2.7.2.1.02.xx” controlam o plano financeiro e “2.2.7.2.1.03.xx e 2.2.7.2.1.04.xx” controlam o plano previdenciário), são apresentados

os valores contábeis das provisões matemáticas previdenciárias apurados na avaliação atuarial.

194. As avaliações e reavaliações atuariais obedecerão às premissas e diretrizes fixadas na Nota Técnica Atuarial do respectivo RPPS e os resultados deverão constar do **Parecer Atuarial**²⁹.
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.
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”.
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.
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.
199. Os grupos de contas contábeis do subtítulo “2.2.7.2.1.xx.xx” apresentam algumas contas redutoras da provisão matemática previdenciária. Essas contas representam o valor presente das contribuições (normal e suplementares) futuras do ente e dos segurados e beneficiários, por prazo de vigência indeterminado, e dos aportes a cargo do ente, conforme plano de amortização instituído, para financiar os benefícios, bem como as compensações previdenciárias.
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.
201. O plano previdenciário é estruturado para apresentar o resultado atuarial. Com isso, para o lançamento de Variação Patrimonial Diminutiva – VPD, deve-se utilizar o subtítulo

²⁹ **Parecer Atuarial:** é o 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.

contábil 3.9.7.2.1.xx.xx – VPD de provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo, e para o lançamento da Variação Patrimonial Aumentativa – VPA, deve-se utilizar o item contábil 4.9.7.1.1.02.xx – Reversão de provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo.

202. Para fechamento das contrapartidas a serem realizadas entre os grupos de contas das provisões matemáticas previdenciárias serão usadas as VPD ou VPA supramencionadas, no qual cada grupo de contas das provisões apresentadas (itens de contas contábeis) terão seus lançamentos fechados.

Plano financeiro – benefícios concedidos

203. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios já concedidos aos assistidos e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada, referente ao plano financeiro.

XXXVIII. Registro contábil inicial da provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano financeiro – benefícios concedidos:

Nome do Item	VALOR
Plano financeiro - provisões de benefícios concedidos	0,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios concedidos do plano financeiro do RPPS	20.000,00
Contribuições patronal do ente para o plano financeiro do RPPS ³⁰	0,00
Contribuições do aposentado para o plano financeiro do RPPS	3.000,00
Contribuições do pensionista para o plano financeiro do RPPS	2.000,00
Compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS	4.500,00
Cobertura de insuficiência financeira	10.500,00

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.

³⁰ A contribuição patronal do ente, neste caso, dependerá de previsão legal específica.

XXXIX. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (aumento das provisões) do plano financeiro – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano financeiro – benefícios concedidos:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano financeiro - provisões de benefícios concedidos	0,00	0,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios concedidos do plano financeiro do RPPS	20.000,00	22.000,00
Contribuições do ente para o plano financeiro do RPPS	0,00	0,00
Contribuições do aposentado para o plano financeiro do RPPS	3.000,00	3.200,00
Contribuições do pensionista para o plano financeiro do RPPS	2.000,00	2.100,00
Compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS	4.500,00	4.700,00
Cobertura de insuficiência financeira	10.500,00	12.000,00

Lançamento da complementação da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.01.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 200,00
D	2.2.7.2.1.01.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 100,00
D	2.2.7.2.1.01.05	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 200,00
D	2.2.7.2.1.01.07	(-) Cobertura de Insuf. Fin. pelo Ente – CONS (P)	R\$ 1.500,00
C	2.2.7.2.1.01.01	Apos./pens./outros benef. concedidos plano financeiro – CONS (P)	R\$ 2.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios concedidos, com aumento do valor provisionado.

XL. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (com reversão das provisões) do plano financeiro – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano financeiro – benefícios concedidos:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano financeiro - provisões de benefícios concedidos	3.750,00	2.200,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios concedidos do plano financeiro do RPPS	22.000,00	21.000,00
Contribuições do ente para o plano financeiro do RPPS	0,00	0,00

Contribuições do aposentado para o plano financeiro do RPPS	3.200,00	3.150,00
Contribuições do pensionista para o plano financeiro do RPPS	2.100,00	2.050,00
Compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS	4.700,00	4.600,00
Cobertura de insuficiência financeira	12.000,00	11.200,00

Lançamento da reversão da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.01.01	Apos./pens./outros benef. concedidos plano financeiro – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	2.2.7.2.1.01.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 50,00
C	2.2.7.2.1.01.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 50,00
C	2.2.7.2.1.01.05	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 100,00
C	2.2.7.2.1.01.07	(-) Cobertura de Insuf. Fin. pelo Ente – CONS (P)	R\$ 800,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios concedidos, com diminuição do valor provisionado e da necessidade de cobertura de insuficiência financeira.

Plano financeiro – benefícios a conceder

204. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios a conceder para a geração atual (servidores ativos), referente ao plano financeiro.

XLI. Registro contábil inicial da provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano financeiro – benefícios a conceder:

Nome do Item	VALOR
Plano financeiro - provisões de benefícios a conceder	0,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios a conceder do plano financeiro do RPPS	25.000,00
Contribuições do ente para o plano financeiro do RPPS	6.500,00
Contribuições do ativo para o plano financeiro do RPPS	4.500,00
Compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS	2.000,00
Cobertura de insuficiência financeira	12.000,00

Lançamento da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.02.02	(-) Contrib. Ente Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 6.500,00
D	2.2.7.2.1.02.03	(-) Contrib. Serv. Ativo Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 4.500,00

D	2.2.7.2.1.02.04	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 2.000,00
D	2.2.7.2.1.02.06	(-) Cobertura de Insuf. Fin. – CONS (P)	R\$ 12.000,00
C	2.2.7.2.1.02.01	Apos./pens./outros benef. a conceder plano financeiro – CONS (P)	R\$ 25.000,00

IC> Não aplicável

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

XLII. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (aumento das provisões) do plano financeiro – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano financeiro – benefícios a conceder:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano financeiro - provisões de benefícios a conceder	0,00	0,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios a conceder do plano financeiro do RPPS	25.000,00	27.500,00
Contribuições do ente para o plano financeiro do RPPS	6.500,00	6.850,00
Contribuições do ativo para o plano financeiro do RPPS	4.500,00	4.650,00
Compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS	2.000,00	2.100,00
Cobertura de insuficiência financeira	12.000,00	13.900,00

Lançamento da complementação da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.02.02	(-) Contrib. Ente Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 350,00
D	2.2.7.2.1.02.03	(-) Contrib. Serv. Ativo Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 150,00
D	2.2.7.2.1.02.04	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 100,00
D	2.2.7.2.1.02.06	(-) Cobertura de Insuf. Fin. – CONS (P)	R\$ 1.900,00
C	2.2.7.2.1.02.01	Apos./pens./outros benef. a conceder plano financeiro – CONS (P)	R\$ 2.500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios a conceder, com aumento do valor provisionado.

XLIII. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (com reversão das provisões) do plano financeiro – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano financeiro – benefícios a conceder:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano financeiro - provisões de benefícios a conceder	0,00	0,00

Aposentadorias/pensões/outras benefícios a conceder do plano financeiro do RPPS	27.500,00	26.500,00
Contribuições do ente para o plano financeiro do RPPS	6.850,00	6.750,00
Contribuições do ativo para o plano financeiro do RPPS	4.650,00	4.600,00
Compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS	2.100,00	2.075,00
Cobertura de insuficiência financeira	13.900,00	13.075,00

Lançamento da reversão da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.02.01	Apos./pens./outras benef. a conceder plano financeiro – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	2.2.7.2.1.02.02	(-) Contrib. Ente Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 100,00
C	2.2.7.2.1.02.03	(-) Contrib. Serv. Ativo Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 50,00
C	2.2.7.2.1.02.04	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 25,00
C	2.2.7.2.1.02.06	(-) Cobertura de Insuf. Fin. – CONS (P)	R\$825,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios a conceder, com diminuição do valor provisionado e da necessidade de cobertura de insuficiência financeira.

Plano previdenciário – benefícios concedidos

205. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios já concedidos aos assistidos e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada, referente ao plano previdenciário.

XLIV. Registro contábil inicial da provisão matemática previdenciária (PMP) do plano previdenciário – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano previdenciário – benefícios concedidos:

Nome do Item	VALOR
Plano previdenciário - provisões de benefícios concedidos	17.500,00
Aposentadorias/pensões/outras benefícios concedidos do plano previdenciário do RPPS	50.000,00
Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	0,00
Contribuições do aposentado para o plano previdenciário do RPPS	7.500,00
Contribuições do pensionista para o plano previdenciário do RPPS	5.000,00
Compensação previdenciária do plano previdenciário do RPPS	5.000,00

Aportes financeiros para cobertura do déficit atuarial - plano de amortização	15.000,00
---	-----------

Lançamento da provisão:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.2.7.2.1.03.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 7.500,00
D	2.2.7.2.1.03.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 5.000,00
D	2.2.7.2.1.03.05	(-) Compensação Prev. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 5.000,00
D	2.2.7.2.1.03.07	(-) Apor. Cobertura Déficit Atuarial – CONS (P)	R\$ 15.000,00
D	3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 17.500,00
C	2.2.7.2.1.03.01	Apos./pens./outros benef. concedidos plano previdenciário – CONS (P)	R\$ 50.000,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a PMP do plano previdenciário, benefícios concedidos.

- XLV. Registro contábil revisão do plano de amortização do déficit atuarial, após publicação da lei – benefícios concedidos.

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			

Nesse exemplo, o RPPS registra, tempestivamente, a revisão do plano de amortização do déficit atuarial – plano previdenciário – benefícios concedidos, logo após publicado a lei.

- XLVI. Registro contábil da reavaliação atuarial (aumento das provisões) do plano previdenciário – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial referente ao plano previdenciário – benefícios concedidos:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano previdenciário - provisões de benefícios concedidos	17.500,00	24.000,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios concedidos do plano previdenciário do RPPS	50.000,00	65.000,00
Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	0,00	0,00
Contribuições do aposentado para o plano previdenciário do RPPS	7.500,00	10.000,00
Contribuições do pensionista para o plano previdenciário do RPPS	5.000,00	6.500,00
Compensação previdenciária do plano previdenciário do RPPS	5.000,00	7.000,00

Aportes financeiros para cobertura do déficit atuarial - plano de amortização	15.000,00	17.500,00
---	-----------	-----------

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 plano 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

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano previdenciário – benefícios concedidos –, com aumento do valor provisionado.

Observação: nesse exemplo o ajuste na conta “2.2.7.2.1.03.07 – Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial” foi em contrapartida a conta “2.2.7.2.1.05.98 – Outros Créditos do Plano de Amortização”. Esta conta, a princípio, deve ter recebido anteriormente valores devido à alteração necessária em lei do plano de amortização do déficit atuarial.

XLVII. Registro contábil da reavaliação atuarial (com reversão das provisões) do plano previdenciário – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial, referente ao plano previdenciário – benefícios concedidos:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano previdenciário - provisões de benefícios concedidos	24.000,00	18.250,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios concedidos do plano previdenciário do RPPS	65.000,00	57.500,00
Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	0,00	0,00
Contribuições do aposentado para o plano previdenciário do RPPS	10.000,00	9.000,00
Contribuições do pensionista para o plano previdenciário do RPPS	6.500,00	6.000,00
Compensação previdenciária do plano previdenciário do RPPS	7.000,00	6.750,00
Aportes financeiros para cobertura do déficit atuarial - plano de amortização	17.500,00	17.500,00

Lançamento da reversão da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.03.01	Apos./pens./outros benef. concedidos plano previdenciário – CONS (P)	R\$ 7.500,00
---	-----------------	--	--------------

C	2.2.7.2.1.03.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	2.2.7.2.1.03.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 500,00
C	2.2.7.2.1.03.05	(-) Compensação Prev. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 250,00
C	4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP – CONS	R\$ 5.750,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano previdenciário – benefícios concedidos, com reversão do valor provisionado.

Observação: nesse exemplo, não há ajuste na conta 2.2.7.2.1.03.07 – Aporte para cobertura do déficit atuarial, poderia ser pelo fato de não ter alterada a legislação do ente federativo quanto ao plano de amortização do déficit atuarial.

Plano previdenciário – benefícios a conceder

206. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios a conceder para a geração atual (servidores ativos), referente ao plano previdenciário.

XLVIII. Registro contábil inicial da provisão matemática previdenciária do plano previdenciário – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao plano previdenciário – benefícios a conceder:

Nome do Item	VALOR
Plano previdenciário - provisões de benefícios a conceder	30.000,00
Aposentadorias/pensões/outras benefícios a conceder do plano previdenciário do RPPS	300.000,00
Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	150.000,00
Contribuições do ativo para o plano previdenciário do RPPS	75.000,00
Compensação previdenciária do plano previdenciário do RPPS	20.000,00
Aportes para cobertura do déficit atuarial - plano de amortização	25.000,00

Lançamento da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Ente Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 150.000,00
D	2.2.7.2.1.04.04	(-) Contrib. Serv. Ativo Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 75.000,00
D	2.2.7.2.1.04.05	(-) Compensação Prev. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 20.000,00
D	2.2.7.2.1.04.07	(-) Apor. Cobertura Déficit Atuarial – CONS (P)	R\$ 25.000,00
D	3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 30.000,00
C	2.2.7.2.1.04.01	Apos./pens./outras benef. a conceder plano previdenciário – CONS (P)	R\$ 300.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a provisão matemática previdenciária do plano previdenciário – benefícios a conceder.

XLIX. Registro contábil ou revisão do plano de amortização do déficit atuarial, após publicação lei – benefícios a conceder:

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

Nesse exemplo, o RPPS registra, tempestivamente, a revisão do plano de amortização do déficit atuarial – plano previdenciário – benefícios a conceder, logo após publicado a lei.

L. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (aumento das provisões) do plano previdenciário – benefícios a conceder:

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial, referente ao plano previdenciário – benefícios a conceder:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano previdenciário - provisões de benefícios a conceder	30.000,00	35.000,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios a conceder do plano previdenciário do RPPS	300.000,00	350.000,00
Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	150.000,00	170.000,00
Contribuições do ativo para o plano previdenciário do RPPS	75.000,00	85.000,00
Compensação previdenciária do plano previdenciário do RPPS	20.000,00	27.500,00
Aportes para cobertura do déficit atuarial - plano de amortização	25.000,00	32.500,00

Lançamento da complementação da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Ente 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 plano previdenciário – CONS (P)	R\$ 50.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano previdenciário – benefícios a conceder, com aumento do valor provisionado.

Observação: nesse exemplo, o ajuste na conta 2.2.7.2.1.04.07 – Aporte para cobertura do déficit atuarial foi em contrapartida a conta 2.2.7.2.1.05.98 – Outros créditos do plano de amortização. Essa conta anteriormente recebeu valores devido à alteração em lei do plano de amortização do déficit atuarial.

- LI. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (com reversão das provisões) do plano previdenciário – benefícios a conceder:

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial, referente ao plano previdenciário – benefícios a conceder:

Nome do Item	Valor Anterior	Valor Atual
Plano previdenciário - provisões de benefícios a conceder	35.000,00	22.500,00
Aposentadorias/pensões/outros benefícios a conceder do plano previdenciário do RPPS	350.000,00	327.500,00
Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	170.000,00	165.000,00
Contribuições do ativo para o plano previdenciário do RPPS	85.000,00	82.500,00
Compensação previdenciária do plano previdenciário do RPPS	27.500,00	25.000,00
Aportes para cobertura do déficit atuarial - plano de amortização	32.500,00	32.500,00

Lançamento da reversão da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.04.01	Apos./pens./outros benef. a conceder plano previdenciário – CONS (P)	R\$ 22.500,00
C	2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Ente Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 5.000,00
C	2.2.7.2.1.04.04	(-) Contrib. Serv. Ativo Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 2.500,00
C	2.2.7.2.1.04.05	(-) Compensação Prev. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 2.500,00
C	4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP – CONS	R\$ 12.500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do plano previdenciário – benefícios a conceder, com reversão do valor provisionado.

Observação: nesse exemplo, não há ajuste na conta 2.2.7.2.1.04.07 – Aporte para cobertura do déficit atuarial, poderia ser pelo fato de não ter alterada a legislação do ente federativo quanto ao plano de amortização do déficit atuarial.

COBERTURA DE DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO

207. O RPPS pode apresentar déficits correspondentes às **insuficiências imediatas** (déficit financeiro) **ou projetadas** (déficit atuarial) para o pagamento de benefícios previdenciários. Os déficits são considerados financeiros quando correspondem a insuficiências financeiras presentes para o pagamento dos benefícios previdenciários de cada mês, no exercício atual, e os déficits atuariais quando representam valores necessários ao equilíbrio futuro do regime, projetados no futuro e analisados a valor presente.

208. De acordo com o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998, os entes são responsáveis pela cobertura dos déficits financeiros. Em caso de déficit atuarial, deverá ser implementado em lei plano de amortização³¹, que poderá consistir no estabelecimento de **alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos** e, em caso de sua inviabilidade, deve-se analisar a segregação de massa.

209. Ressalte-se que temos o **Plano Previdenciário** como o plano padrão. Em caso de segregação de massa, teremos o **Plano Financeiro**, situação excepcional, que implica em insuficiências financeiras a serem suportadas pelo ente. Disso, decorre que pode poderemos ter a situação de déficits previdenciários do tipo ou espécie financeiro e atuarial, sendo que o déficit financeiro poderá se apresentar tanto no Plano Financeiro como no Plano Previdenciário. Por outro lado, o déficit atuarial somente deve constar no Plano Previdenciário.

Cobertura da Insuficiência Financeira

210. Quando o RPPS apresentar insuficiência financeira para cobrir as despesas com os benefícios previdenciários, o ente deverá realizar aportes financeiros para sua cobertura, o que pode ocorrer tanto para o plano previdenciário como para o plano financeiro.

211. O registro do aporte para cobertura de déficit financeiro, conforme MCASP, não afeta a execução orçamentária, quando há apenas a transferência de recursos financeiros do ente ao RPPS.

LII. Aporte para cobertura de insuficiência financeira.

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.99.xx	Outros Créditos Previdenciários – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00
---	-----------------	--	--------------

³¹ Portaria MPS nº 403/2008.

Art. 18. No caso da avaliação indicar déficit atuarial deverá ser apresentado no Parecer Atuarial plano de amortização para o seu equacionamento.

§ 1º O plano de amortização deverá estabelecer um prazo máximo de 35 (trinta e cinco) anos para que sejam acumulados os recursos necessários para a cobertura do déficit atuarial.

§ 2º 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.

C	4.5.1.3.2.01.01	Rec. Cobertura de Insuficiência Financeira – Plano Financeiro – INTRA OFSS	R\$ 1.500,00
Ou C	4.5.1.3.2.02.01	Rec. Cobertura de Déficit Financeiro – Plano Previdenciário – INTRA OFSS	R\$ 1.500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o direito a receber contra o próprio ente quanto ao aporte para cobertura de déficit financeiro.

Lançamento de registro do recebimento:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.500,00
C	1.1.3.6.2.99.xx	Outros créditos previdenciários – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00

IC> FR: 1.xxx – Mantém a classificação da fonte do ente da Federação

Natureza da informação: **Controle**

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.500,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.500,00

IC> FR: 1.xxx – Mantém a classificação da fonte do ente da Federação

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento do aporte para cobertura de déficit financeiro, sem afetar a execução orçamentária do ente patronal ou do RPPS.

Cobertura do Déficit Atuarial

212. O plano de amortização do déficit atuarial poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos cujos valores sejam preestabelecidos.

Aportes Periódicos para Cobertura do Déficit Atuarial

213. No caso dos aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (ND: 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intraorçamentária (NR: 7.9.9.0.01.1.1).

214. O grupo da despesa com aportes periódicos é “Outras Despesas Correntes – grupo 3”. A atual regulação dispõe que esses recursos somente impactarão as despesas de pessoal (grupo 1), conforme os critérios da Lei de Responsabilidade Fiscal, no momento do efetivo pagamento dos benefícios previdenciários.

LIII. Aporte periódico para cobertura do déficit atuarial.

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.2.99.xx	Outros Créditos Previdenciários – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00
C	4.5.1.3.2.02.02	Rec. Cobertura Déficit Atuarial – Aporte Periódico – Plano Previdenciário – INTRA OFSS	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o direito a receber quanto ao aporte para cobertura de déficit atuarial.

Lançamento de registro do recebimento:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F) R\$ 1.000,00
C	1.1.3.6.2.99.xx	Outros Créditos Previdenciários – INTRA OFSS (P) R\$ 1.000,00
IC> FR: 1.xxx – Fonte de Recurso deve ser a mesma utilizada pelo ente da Federação		
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: 7.9.9.0.01.1.1 + 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 o recebimento do aporte para cobertura de déficit atuarial.

215. Poderão ser aportados ao RPPS, mediante lei do ente federativo ativos na forma de bens³², direitos e outros de qualquer natureza para constituição dos fundos referidos no art. 249 da Constituição Federal, com finalidade de equacionamento do déficit atuarial, desde que garantidas a solvência e a liquidez do plano de benefícios.

Contribuição Suplementar

216. No caso do estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (ND: 3.1.91.13) e o RPPS uma receita intraorçamentária (NR: 7.2.1.8.01.1.0).

LIV. Contribuição Suplementar

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Prev RPPS Suplementar – INTRA OFSS (P) R\$ 750,00
C	4.5.1.3.2.02.05	Rec. Cob. Déf. Atuarial – Alíq. Suplem. – Plano Previdenciário – INTRA OFSS R\$ 750,00
IC> Não aplicável		

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o direito a receber quanto à contribuição suplementar.

Lançamento de registro do recebimento:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F) R\$ 750,00
C	1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Prev RPPS Suplementar – INTRA OFSS (F) R\$ 750,00
IC> FR: 1.4x0		
Natureza da informação: Orçamentária		
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar R\$ 750,00

³² Maiores detalhes sobre a contabilização de aporte por meio de bens encontram-se nesta instrução na parte que trata de compensações recebidas do RGPS;

C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 750,00
IC> NR: 7.9.9.0.01.1.1 + FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Controle			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 750,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 750,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento da contribuição suplementar.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

217. O art. 15 da Portaria MPS 402/2008 estabeleceu com fundamento no inciso III do art. 1º da Lei nº 9.717/1998 o limite anual de gastos das despesas administrativas dos RPPS correspondentes em **até 2% do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS, relativo ao exercício financeiro anterior.**
218. Essa regra se refere ao teto dos valores, ou limite de cobrança, a serem utilizados como taxa de administração. Contudo, o ente federativo pode estabelecer em lei taxa de administração inferior ao limite de gastos da norma geral.
219. Esses recursos são vinculados para cobertura das despesas administrativas do RPPS. Em geral, a legislação do ente federativo financia a taxa de administração do RPPS como alíquota adicionada àquela destinada à cobertura das contribuições normais, cuja base de cálculo é a remuneração de contribuição do servidor. Outros entes federativos estabelecem uma contribuição segregada da alíquota de contribuição normal para custear as despesas administrativas, bem como há casos de entes que repassam aportes direcionados para pagamento de despesas administrativas do RPPS.
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.
221. O art. 15 da Portaria MPS 402/2008 estabeleceu outros parâmetros para utilização dos recursos oriundos da taxa de administração. Essas regras não serão tratadas nessa Instrução, pois a contabilidade da unidade gestora do RPPS deve observar todas regras do MCASP e PCASP Federação.
222. As normas gerais dos RPPS possibilitam a constituição de reservas³³ com as sobras das taxas de administração.
223. Nesta IPC, será indicado o roteiro contábil considerado mais adequado para cobrança/dedução da taxa administrativa das contribuições previdenciárias.

³³ **Reservas da taxa de administração:** a Portaria MPS 402/2008 em seu Art. 15 Inciso III diz: “o RPPS poderá constituir reserva com as sobras do custeio das despesas do exercício, cujos valores serão utilizados para os fins a que se destina a Taxa de Administração”. Porém, no mesmo artigo, o Inciso IV ressalva que o percentual da taxa de administração deverá ser definido expressamente em texto legal, para que se possa constituir tais reservas.

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.

225. Assim sendo, a forma de contabilização mais adequada para as taxas de administração se apresenta como despesa orçamentária. Isso decorre do fato de se tratar de fundos diferentes, podendo haver unidade gestoras executoras diferente: fundo previdenciário (plano financeiro ou plano previdenciário); e fundo administrativo.

LV. Taxa de administração.

Situação exemplo: o RPPS instituiu em lei uma taxa administrativa com alíquota de 6% sobre as contribuições (patronal, servidor ativo, aposentados e pensionista). Neste exemplo, o ente estabeleceu que o valor relativo à taxa de administração será enviado ao RPPS “por dentro”, ou seja, o repasse das contribuições previdenciárias será um valor bruto, o qual conterà tanto o valor próprio relativo às contribuições previdenciárias propriamente ditas como o valor relativo à taxa de administração. Assim, caberá ao RPPS realizar a segregação desses valores, conforme contabilização apresentada abaixo.

Ressalte-se que o ente poderá elaborar outra metodologia de repasse dos valores previdenciários propriamente ditos e da taxa de administração, desde que com o devido respeito à transparência necessária aos usuários da informação contábil.

Primeiramente, apresenta-se o registro no RPPS da receita orçamentária referente às contribuições previdenciárias brutas:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F) R\$ 1.000,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. Pat. a Rec. – INTRA OFSS (F) 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: 7.x.x.x.xx.x.t + 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 pelo recebimento das contribuições patronais.

Após os lançamentos relativos à receita orçamentária de contribuições patronais, o RPPS deve, então, realizar o empenho, liquidação e pagamento relativo à despesa orçamentária com a taxa de administração. Neste lançamento haverá mudança de fonte de recurso para 1.430 - Recursos vinculados ao RPPS - Taxa de Administração.

Empenho da despesa, taxa de administração:

Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 60,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 60,00
IC> FS: 09.122 Encargos Especiais – Administração Geral + ND: 3.3.91.39.xx Outros Serv. Terceiros – Pessoa Jurídica + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 60,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 60,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS empenha a despesa com taxa de administração.

Liquidação:

Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 60,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 60,00
IC> FS: 09.122 + 3.3.91.39.xx + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 60,00
C	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 60,00
IC> FS: 09.122			

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária, taxa de administração.

Pagamento:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	3.3.2.3.2.52.xx	Taxa de Administração – INTRA OFSS	R\$ 60,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 60,00
IC> FR: 1.4x0			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 60,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 60,00
IC> FS: 09.122 + 3.3.91.39.xx + FR: 1.4x0 + Programa			
Natureza da informação: Controle			
D	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 60,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 60,00
IC> FR: 1.4x0			

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária, taxa de administração.

Após esses lançamentos da despesa com taxa de administração, a unidade gestora administrativa deve realizar o registro da receita orçamentária relativa à taxa de administração a que faz jus:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.1.1.1.06.04	Conta Única RPPS – tax. adm. – CONS (F)	R\$ 60,00
C	4.3.3.1.2.98.xx	Serviços Adm. RPPS – INTRA OFSS	R\$ 60,00
IC> FR: 1.430			
Natureza da informação: Orçamentária			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 60,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 60,00
IC> NR: 7.x.x.x.xx.x.x – Serviços Administrativos e + FR: 1.430			
Natureza da informação: Controle			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 60,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 60,00
IC> FR: 1.430			

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária taxa de administração. Exemplo da receita orçamentária demonstra o registro contábil na unidade gestora administrativa do RPPS.

226. Os lançamentos da receita da contribuição, bem como de empenho, liquidação e pagamento referente à taxa de administração deverão ser simultâneos ou no mesmo período. Caso contrário, deve-se reconhecer obrigação INTRA OFSS, após lançamento da receita de contribuições, fato gerador da taxa de administração.

RELATÓRIOS ESPECÍFICOS AOS RPPS

227. Os RPPS devem emitir diversos demonstrativos ou relatórios com finalidade de prestação de contas e promoção de transparência quanto à gestão de recursos sob sua responsabilidade.

228. Nesta parte do manual, trata-se a respeito de aspectos gerais e relevantes sobre as DCASP, os relatórios enviados para SPREV e os dados enviados ao Siconfi.

DCASP – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO SETOR PÚBLICO

229. As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP exigidas do RPPS são compostas pelas demonstrações enumeradas na Lei nº 4.320/1964, pelas exigidas na NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis e pelas exigidas na Lei Complementar nº 101/2000, as quais são:

- BP – Balanço Patrimonial
- DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
- DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa
- BO – Balanço Orçamentário
- BF – Balanço Financeiro

230. O MCASP trata especificamente das DCASP. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC da STN que tratam desse tema possuem foco na construção/equação de cada demonstração contábil.
231. As Notas Explicativas – NE compõem as demonstrações contábeis. Sendo assim, trataremos em cada demonstração sobre as NE necessárias para o RPPS.
232. Essa IPC não tem como finalidade substituir as orientações prestadas pelo MCASP, enquanto normativo, ou as IPC específicas, enquanto documentos de construção das demonstrações. No entanto, traz informações relevantes às DCASP do RPPS.
233. O Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social – CADPREV apresenta determinação de recebimento das DCASP dos RPPS dos Estados, DF e Capitais relativas ao exercício de 2017, com prazo de recebimento até 31 de março de 2018. Quanto aos demais Municípios que possuem RPPS, o recebimento das DCASP será a partir do exercício de 2018, com prazo de recebimento até 31 de março de 2019.
234. Conforme previsto na alínea “f” do inciso XVI, caput, e § 15 do artigo 5º da Portaria MPS nº 204/2008, as informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais do RPPS serão prestadas pela Matriz de Saldos Contábeis – MSC, via Siconfi.

BP – Balanço Patrimonial

235. O BP deve seguir as orientações previstas no MCASP. De forma complementar, pode-se considerar as orientações contidas na IPC 04, que apresenta fórmulas para construção do BP.
236. O BP é composto de 4 (quatro) quadros – quadro principal mais três quadros complementares – sendo que as contas de provisões matemáticas previdenciárias estarão apresentadas no quadro principal. Assim, é relevante o detalhamento desta informação e apresentação de mudanças da política contábil ou método de avaliação nas NE.

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

237. A DVP deve seguir as orientações previstas no MCASP. De forma complementar, pode-se considerar as orientações contidas na IPC 05, que apresenta fórmulas para construção do DVP.
238. Em nota explicativa, é relevante evidenciar as transferências recebidas para cobertura da insuficiência financeira ou do déficit atuarial. Essa informação pode ser explicada, também, na DFC.

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

239. A DFC deve seguir as orientações previstas no MCASP. De forma complementar, pode-se considerar as orientações contidas na IPC 08, que apresenta fórmulas para construção do DFC.

240. Nas NE é relevante a apresentação e detalhamento das transferências recebidas para cobertura das insuficiências financeiras ou do déficit atuarial.

241. A DFC é obrigatória, devendo ser apresentada pelas entidades que gerenciam o RPPS, conforme definido pelo MCASP.

BO – Balanço Orçamentário

242. O BO deve seguir as orientações previstas no MCASP. De forma complementar, pode-se considerar as orientações contidas na IPC 07, que apresenta fórmulas para construção do BO.

243. Os RPPS poderão usar Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores – RAEA para equilibrar as receitas e despesas de sua Lei Orçamentária (créditos iniciais). Esse recurso não será executado (arrecadado) diretamente na rubrica de RAEA, conforme orientações da STN.

244. Os RPPS têm sua maior concentração de receitas em contribuição, e maior concentração de despesas em benefícios previdenciários, assim, será muito relevante a apresentação de Nota Explicativa detalhando a execução orçamentária desses itens e, caso haja mudanças relevantes, apresentar as principais mudanças e seus impactos.

BF – Balanço Financeiro

245. O BF deve seguir as orientações previstas no MCASP. De forma complementar, pode-se considerar as orientações contidas na IPC 06, que apresenta fórmulas para construção do BF.

246. Os itens “Outros Recebimentos Extraorçamentários” e “Outros Pagamentos Extraorçamentários” não têm o seu cálculo padronizado na IPC 06, sendo assim, poderá ser apresentada Nota Explicativa referente a eles, caso sejam relevantes os seus saldos ou a informação.

DRAA – DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DA AVALIAÇÃO ATUARIAL E NTA – NOTA TÉCNICA ATUARIAL

247. O DRAA e a NTA são documentos obrigatórios e exclusivos para cada RPPS, previstos nas alíneas “b” e “i”, respectivamente, do inciso XVI do artigo 5º da Portaria MPS nº 204/2008, destinados a informações relacionadas às avaliações e reavaliações atuariais dos RPPS na forma do contido na Portaria MPS nº 403/2008.

248. O **DRAA** registra de forma resumida as características gerais do plano e os principais resultados da avaliação atuarial.
249. Por sua vez, a **NTA** descreve a formulação para o cálculo do custeio e das reservas matemáticas previdenciárias, as suas bases técnicas e premissas a serem utilizadas nos cálculos.
250. A avaliação atuarial inicial e as reavaliações atuariais do RPPS deverão ter como base a Nota Técnica Atuarial apresentada à SPREV/MF. No caso de segregação da massa, a Nota Técnica Atuarial deverá estar segregada por plano.
251. Essas informações do DRAA são prestadas anualmente, com prazo previsto de envio até o dia 31 de março do ano seguinte ao “ano base”. Por sua vez, as informações da NTA são prestadas uma única vez, com necessidade de atualização imediata em caso de haver alteração na base técnica das avaliações atuariais.
252. As informações apresentadas no DRAA devem estar coerentes com os lançamentos em contas de provisão matemática previdenciária. As NE sobre tais provisões podem ser embasadas pela NTA ou DRAA.

DIPR – DEMONSTRATIVO DE INFORMAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E REPASSES

253. Trata-se de documento obrigatório, previsto na alínea "h" do inciso XVI do artigo 5º da Portaria MPS nº 204/2008, destinado ao acompanhamento do repasse das contribuições devidas ao RPPS e da situação financeira do regime, além de outras informações gerais. O DIPR deverá ser enviado até o último dia do mês seguinte ao encerramento de cada bimestre.
254. Esse demonstrativo apresenta informações para cálculo de valores recebíveis, tais como as bases de cálculo das contribuições, os valores das contribuições, dos aportes e de parcelamentos recebido. No DIPR, deve-se registrar o repasse das contribuições por sua respectiva competência, independentemente de quando realizado, para possibilitar a verificação do repasse integral das contribuições e aportes devidos ao RPPS. Por exemplo, se o demonstrativo de determinado mês já tiver sido enviado à SRPPS, e as contribuições relativas àquele mês forem repassadas após o envio, o demonstrativo deverá ser retificado e reenviado. De qualquer forma, para todo repasse deve ser informada a data de recebimento pelo RPPS dos recursos, portanto, as informações podem ser analisadas e conciliadas com os extratos bancários e os Razões contábeis.
255. Importante frisar que o princípio contábil da competência, exige que as informações afetem o período de sua competência, ou seja, informações de competências anteriores ou posteriores, não podem afetar o resultado econômico do exercício atual. Este princípio não possibilita a retroatividade da informação contábil, mas a classificação correta contábil dos lançamentos realizados. Com isso, é necessária a existência de controle extra contábil para preenchimento correto do DIPR.

DPIN – DEMONSTRATIVO DA POLÍTICA DE INVESTIMENTO E DAIR – DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO E INVESTIMENTOS DOS RECURSOS

256. O DPIN e o DAIR são documentos obrigatórios e exclusivos de cada RPPS, previstos nas alíneas “g” e “d”, respectivamente, do inciso XVI do artigo 5º da Portaria MPS nº 204/2008, destinados a informações relacionadas às aplicações financeiras dos RPPS na forma do contido na Portaria MPS nº 519/2011. Esses documentos apresentam as políticas de investimento do RPPS, a identificação das aplicações e das suas condições e o detalhamento das operações financeiras realizadas.
257. O envio do DPIN será até 31 de outubro de cada exercício em relação ao exercício seguinte e, com relação ao DAIR, até o último dia de cada mês, relativamente às informações das aplicações do mês anterior.
258. O detalhamento dos valores aplicados e os resultados econômicos alcançados em investimentos devem ser classificados adequadamente na contabilidade, podendo esses demonstrativos subsidiar NE que apresente a política de investimentos e detalhamento de resultado alcançado.

DEMONSTRATIVOS FISCAIS EXIGIDOS PELA LRF

259. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF estabelece a necessidade de apresentação de informações referentes ao RPPS em demonstrativos específicos ou incluídas em outros demonstrativos que integram o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal - RGF. A forma de apresentação desses demonstrativos é definida no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF.

ANEXO DE METAS FISCAIS - DEMONSTRATIVO 6 – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores

260. O art. 4º, §2º da LRF, determina que integrará o projeto lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, que conterá, entre outros, avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos.
261. Conforme o MDF, essa avaliação será apresentada por demonstrativo que conterá duas tabelas correspondentes aos demonstrativos publicados no RREO.
262. A avaliação da situação financeira terá como base os Anexos 4 do RREO - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores, publicados no último bimestre do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

263. A avaliação atuarial será baseada nos Anexo 10 do RREO - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência, publicado no RREO do último bimestre do segundo ano anterior ao ano de referência da LDO.

264. O objetivo desses demonstrativos é dar transparência à situação financeira e atuarial do RPPS para melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas, além de orientar a elaboração da LOA.

RREO - ANEXO 4 – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias

265. O art. 53 da LRF determina que deverá acompanhar o RREO um demonstrativo relativo a receitas e despesas previdenciárias.

266. Conforme o MDF, esse demonstrativo deverá conter informações sobre as receitas e despesas previdenciárias. Para as receitas previdenciárias, deverão ser informadas a previsão inicial e atualizada, bem como as receitas realizadas até o bimestre do exercício de referência e do exercício anterior. Para as despesas previdenciárias, deverão ser informadas a dotação inicial e atualizada, bem como as despesas empenhadas e as despesas liquidadas até o bimestre do exercício de referência e do exercício anterior.

267. O demonstrativo deverá evidenciar, também, os repasses recebidos para cobertura de déficits financeiro e atuarial e os bens e direitos do RPPS, quando houver.

268. Esse demonstrativo está alinhado ao apresentado no Balanço Orçamentário – BO, porém, com periodicidade bimestral ou semestral.

RREO - ANEXO 10 – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência

269. Também o art. 53 estabelece que, no último bimestre, o RREO deve conter um demonstrativo com as projeções atuariais dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos.

270. Conforme o MDF, esse demonstrativo apresenta a projeção atuarial do RPPS e integra o RREO referente ao último bimestre do exercício e deverá ser publicado até trinta dias após seu encerramento.

271. O demonstrativo deverá conter informações sobre a projeção, ao longo de 75 (setenta e cinco) anos, das receitas e despesas previdenciárias, do resultado previdenciário e do saldo financeiro de cada exercício.

272. Ressalta-se que o demonstrativo publicado no RREO deve corresponder à projeção atuarial oficialmente enviada ao CadPrevWeb – o DRAA – no mesmo exercício.

273. O Demonstrativo tem por finalidade dar transparência à projeção atuarial do RPPS no longo prazo, ou seja, para avaliar se os recursos alocados são suficientes para a garantia

dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano. Essa avaliação é importante para dimensionar o impacto fiscal no ente da necessidade de financiamento do RPPS.

Demais demonstrativos com informações do RPPS

274. A LRF, ao vedar, no art. 44, a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, excepcionaliza a destinação desses recursos, definida em lei, aos regimes de previdência social geral e próprio dos servidores públicos. A utilização dessas receitas nas despesas com RPPS devem ser destacadas no Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos - Anexo 11 do RREO.

275. Para a verificação do cumprimento dos limites da despesa com pessoal estabelecidos pela LRF, o RPPS deverá manter registros destacados das receitas e despesas de cada um dos Poderes ou órgãos de forma a ter condições de fornecer as informações necessárias que possibilitem ao respectivo Poder ou órgão utilizar tais informações para fins de elaboração do seu Demonstrativo da Despesa com Pessoal – Anexo 1 do RGF, mediante apuração dos valores brutos de inativos e pensionistas, assim como do montante de inativos e pensionistas pagos com recursos do RPPS.

276. Também para o cálculo da despesa com pessoal, a LRF estabelece que, para a verificação do cumprimento dos limites, não serão computadas as despesas com inativos custeadas com recursos próprios do RPPS. O MDF apresenta orientações detalhadas sobre as situações em que as despesas com inativos podem ser deduzidas para cômputo da despesa total com pessoal.

277. E, por fim, informações sobre dívidas do RPPS e sobre passivo atuarial devem ser apresentadas no Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL, ressaltando que o passivo atuarial compõe quadro referente a valores não integrantes da DCL. Já as renegociações de contribuição patronal em atraso devem ser apresentadas no Demonstrativo das Operações de Crédito. Esses dois demonstrativos integram o RGF do Poder Executivo.

MSC – MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS

278. A MSC é uma estrutura padronizada para o recebimento de informações contábeis e fiscais dos entes da Federação para fins de consolidação das contas nacionais, da geração de estatísticas fiscais em conformidade com acordos internacionais firmados pelo Brasil e da elaboração das Demonstrações Contábeis e Fiscais do setor público. Essa estrutura reúne uma relação de contas contábeis e de informações complementares e tem como base o PCASP estendido.

279. Um dos principais objetivos do recebimento de dados e informações por meio da MSC é automatizar a elaboração das declarações, facilitando o trabalho de geração e envio dessas à STN pelos Entes federados. Além disso, a MSC visa melhorar a qualidade da informação pública disponível, uma vez que, por receber a informação detalhada,

permite a elaboração de análises mais eficazes e transparentes. Adicionalmente, as informações enviadas na MSC passarão a ser comparáveis, já que se converterão em relatórios padronizados de acordo com a metodologia definida no MDF e no MCASP.

280. A responsabilidade pelo envio da MSC é do Poder Executivo, o que, geralmente, fica a cargo do órgão central de contabilidade do ente. Porém, a MSC agregará as informações de todos os poderes ou órgãos definidos no art. 20 da LRF, além do órgão RPPS. Os dados de cada Poder ou Órgão serão identificados na MSC por meio da Informação Complementar “PO – Poder e Órgão”.

Dessa forma, na MSC enviada pelo Poder Executivo, estarão agregados os dados do seu RPPS, não sendo necessário o envio de uma MSC do RPPS, via CadPrevWeb ou Siconfi.

Composição das informações na MSC

281. **Conta contábil – PCASP estendido:** A conta contábil apresentada na MSC deve estar contida no PCASP Estendido publicado no Leiaute da MSC (Anexo II da Portaria do Siconfi). Esse arquivo corresponde ao modelo de PCASP para Estados e Municípios, definido pela STN e publicado no Anexo III da IPC 00, acrescido das aberturas possíveis no 5º nível e de contas denominadas “Outros” nos desdobramentos do 6º e 7º níveis. Importante destacar que serão utilizadas na MSC apenas as contas de último nível de detalhamento.

282. **Informações Complementares:** São dados complementares da conta contábil, ou seja, é aquela informação que não pode ser extraída da codificação da conta contábil, mas que a ela se associa, atendendo a controles necessários de natureza gerencial ou orçamentária. Destaca-se que é possível utilizar mais de um tipo de informação complementar associada a uma conta contábil, de forma a permitir o controle necessário e individualizado dos saldos.

283. O conjunto das informações complementares e a associação dessas informações às contas do PCASP são apresentadas no documento denominado Leiaute da MSC (Anexo II da Portaria do Siconfi). Abaixo, são definidas as diferentes informações complementares, válidas para o exercício de 2019:

Nr	ID	INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	DÍGITOS	FORMATO	DESCRIÇÃO DÍGITO
1	PO	Poder ou Órgão	5 Dígitos	XX.XXX	Poderes e Órgãos relacionados no artigo 20 da LRF
2	FP	Atributo do Superávit Financeiro (Financeiro/Permanente)	1 Dígito	X	1 - Financeiro 2 - Permanente
3	DC	Dívida Consolidada	1 Dígito	X	1 – não compõem a DC
4	FR	Fonte ou Destinação de Recursos	8 Dígitos	X.XXX.XXXX	1º dígito: Exerc. Atual = 1, Exerc. Anterior = 2 2º ao 4º dígito = classificação por fonte ou destinação de recursos 5º ao 8º dígito = Detalhamento da fonte ou destinação de recursos
5	NR	Natureza da Receita	8 Dígitos	X.X.X.X.XX.X.X	Classificação por Natureza da Receita (8 dígitos) Portaria 163 STN/SOF
6	ND	Natureza da Despesa	8 Dígitos	X.X.XX.XX.XX	Classificação por Natureza da Despesa (8 dígitos) Portaria 163 STN/SOF
7	FS	Classificação Funcional (Função e Subfunção)	5 Dígitos	XX.XXX	Função (2 dígitos) + subfunção (03 dígitos), Portaria MOG nº 42/99
8	AI	Ano de Inscrição de Restos a Pagar	4 Dígitos	XXXX	Identificação do ano de inscrição de restos a pagar
9	ES	Despesas com MDE e ASPS	1 Dígito	X	1 – compõe MDE 2 – compõe ASPS

284. Em outras palavras, podemos entender que a MSC é um balancete contábil, cujos saldos são segregados por informações complementares (ICs). Esse balancete contábil segue um padrão que é apresentado no Anexo II da Portaria do Siconfi.

285. Orientações adicionais sobre a MSC podem ser encontradas no item “Documentação”, no menu “Matriz de Saldos Contábeis”, no sítio do Siconfi.

CONCLUSÃO

286. Com a aplicação destas rotinas de contabilização, haverá evidência adequada nas DCASP (BP, DVP, BO, BF e DFC) das informações sobre a gestão de recursos do RPPS. Ressalte-se que as rotinas apresentadas atendem ao MCASP e às demais IPC e se configuram nas melhores práticas contábeis compreendidas pela STN e SPrev.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

287. Revoga-se a IPC 09 – registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimentos do RPPS.

288. Aplique-se as orientações desta IPC prospectivamente, a partir da data de sua publicação.

ANEXO I: EXERCÍCIO ILUSTRATIVO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS RELATIVOS AO RPPS

1. O exercício será apresentado em arquivo Excel, com modelo para praticar e o seu gabarito para conferência.
2. Cabe ressaltar que esse exercício não faz parte do contexto normativo, por se tratar de ferramenta para demonstração dos lançamentos.
3. Todos os lançamentos estão em acordo com os apresentados nos exercícios.
4. A Gerência de Normas e Procedimentos Contábeis – GENOC não prestará orientação sobre a realização do exercício, por se tratar apenas de ferramenta didática para melhor compreensão desta instrução.