MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial de Previdência e Trabalho
Secretaria de Previdência
Subsecretaria dos Regimes Próprios de Previdência Social
Coordenação-Geral de Atuária, Contabilidade e Investimentos
Divisão de Acompanhamento Contábil

Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME

Assunto: Esclarecimentos sobre as transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial dos RPPS, de que trata a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da Lei Complementar nº 101, de 2000, com a redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021.

I - SUMÁRIO EXECUTIVO

1. Esta Nota Técnica tem por finalidade dar subsídio ao cumprimento ao disposto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, na redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021, no que tange à definição das "**transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial"** dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS.

2. Assim, busca-se esclarecer, por meio da presente Nota Técnica, com base nas normas gerais que regem os RPPS, as transferências de recursos que são destinadas a promover o equilíbrio atuarial desses regimes e que, por conseguinte, serão dedutíveis da despesa bruta com pessoal e que repercutirão no limite fiscal dos entes federativos.

II - DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 178, DE 2021

3. A Lei Complementar nº 178, de 2021, doravante referida na presente Nota como LC nº 178, de 2021, promoveu alterações nos arts. 18 e 19 da Lei Complementar nº 101, de 2000, doravante tratada como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, referentes à despesa bruta com pessoal e às suas deduções, nos seguintes termos:

> *Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.*
> *§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".*
> ~~*§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.*~~
> *§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)*
> *§ 3º Para a apuração da despesa total com pessoal, será observada a remuneração bruta do servidor, sem qualquer dedução ou retenção, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)*

> *Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:*
> *I - União: 50% (cinquenta por cento);*
> *II - Estados: 60% (sessenta por cento);*
> *III - Municípios: 60% (sessenta por cento).*
> *§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:*
> *I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;*
> *II - relativas a incentivos à demissão voluntária;*
> *III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;*
> *IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;*
> *V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional no 19;*
> ~~*VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:*~~
> *VI - com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal, quanto à parcela custeada por recursos provenientes: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)*
> *a) da arrecadação de contribuições dos segurados;*
> *b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;*
> ~~*c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superavit financeiro.*~~
> *c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021).*
> *§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.*
> *§ 3º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, é vedada a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do deficit financeiro dos regimes de previdência. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)*

4. A alteração promovida no caput do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF previu expressamente que as despesas com os pensionistas terão o mesmo tratamento das despesas realizadas com os inativos, desde que custeadas com os recursos de que tratam as alíneas "a" a "c" desse dispositivo, e independentemente se realizadas pelo ente federativo, pela unidade gestora única do regime de previdência ou por meio de fundo criado com base no art. 249 da Constituição.

5. A LC nº 178, de 2021, deu nova redação à alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, prevendo que essas despesas com inativos e pensionistas podem ser deduzidas das despesas com pessoal desde que tenham sido custeadas pelas transferências que visem o equilíbrio atuarial do regime previdenciário e determinou que cabe ao órgão do Poder Executivo Federal, responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos, definir as transferências de recursos destinadas a promover o equilíbrio atuarial desses regimes.

6. Assim, reitera-se, as despesas com inativos e pensionistas custeadas por recursos provenientes dessas transferências não serão computadas na verificação do atendimento dos limites definidos no art. 19 da LRF:

> *Art.*
> *19.....*
> *VI*
> *- .....*
> *c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela*

> *supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)*

7. Registre-se, ademais, a alteração promovida pela LC nº 178, de 2021, que inseriu o § 3º no art. 19 da LRF, vedando, de forma mais expressa que a redação anterior desse artigo, a dedução nas despesas com pessoal da parcela referente às despesas com inativos e pensionistas custeada com recursos aportados para a cobertura do deficit financeiro dos regimes de previdência, *in verbis*:

> *Art. 19.....*
> *§ 3º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, é vedada a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do deficit financeiro dos regimes de previdência. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021).*

8. Observa-se que a LC nº 178, de 2021, deu nova conformação à LRF, buscando dirimir dúvidas sobre o alcance da redação anterior e reconhecer, nos limites fiscais dos entes federativos, as medidas de responsabilidade previdenciária por eles adotadas que visem a promoção do equilíbrio atuarial do regime de previdência dos seus servidores. Assim, não basta apenas tratar-se de despesas efetuadas com recursos vinculados, essas despesas têm que ser pagas com os recursos destinados à promoção do equilíbrio atuarial do regime.

9. Repise-se, com a alteração promovida na LRF pela LC nº 178, de 2021, assenta-se de forma mais clara que, se as despesas com os benefícios forem realizadas com transferências destinadas a cobrir as insuficiências financeiras do regime, essas não terão o tratamento conferido às despesas efetuadas com recursos destinados ao equilíbrio atuarial do sistema, assim, não poderão ser deduzidas dos limites de despesas com pessoal de que trata o art. 19 da LRF.

III - DAS COMPETÊNCIAS DA UNIÃO

10. O § 22 do art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional - EC nº 103, de 12 de novembro de 2019, estabelece que lei complementar federal deverá estabelecer normas gerais de organização, de funcionamento e de responsabilidade na gestão dos regimes próprios de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Porém, até que seja editada essa lei complementar, o art. 9º da EC nº 103, de 2019, determina que se aplica aos RPPS o disposto na Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, norma que dispõe sobre regras gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios.

11. Em seu art. 9º, a Lei nº 9.717, de 1998, atribui à União competência para atuar, por intermédio da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho - SEPRT, em matérias relativas aos RPPS e seus fundos. Veja-se o dispositivo:

> *Art. 9º Compete à União, por intermédio da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia, em relação aos regimes próprios de previdência social e aos seus fundos previdenciários:*
> *I - a orientação, a supervisão, a fiscalização e o acompanhamento;*
> *II - o estabelecimento e a publicação de parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária na sua instituição, organização e funcionamento, relativos a custeio, benefícios, atuária, contabilidade, aplicação e utilização de recursos e constituição e manutenção dos fundos previdenciários, para preservação do caráter contributivo e solidário e do equilíbrio financeiro e atuarial;*
> *III - a apuração de infrações, por servidor credenciado, e a aplicação de penalidades, por órgão próprio, nos casos previstos no art. 8º desta Lei;*
> *IV - a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), que atestará, para os fins do disposto no art. 7º desta Lei, o cumprimento, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, dos critérios e exigências aplicáveis aos regimes próprios de previdência social e aos seus fundos previdenciários.*

12. Assim, quando o tema é regime próprio, a SEPRT exerce as competências fiscalizatória e normativa legalmente atribuídas à União, atuando, relativamente a essa última função, na edição de comandos para conferir aos preceitos da Lei nº 9.717, de 1998, a operacionalidade necessária a que possam

ser adequadas e integralmente cumpridos por seus destinatários, padronizando e racionalizando os procedimentos e providências relacionados a esse objetivo. No âmbito da SEPRT, essas atribuições são exercidas por meio da Secretaria de Previdência e da Subsecretaria dos Regimes Próprios de Previdência Social - SRPPS, conforme previsto no Decreto nº 9.745, de 08 de abril de 2019.

13. Para o exercício dessas competências, a SEPRT expede portarias estabelecendo os parâmetros e diretrizes para o cumprimento dos critérios de organização e funcionamento dos RPPS, previstos na Lei nº 9.717, de 1998, sendo que desde a edição do Decreto nº 10.188, de 20 de dezembro de 2019, o Conselho Nacional dos Regimes Próprios de Previdência Social - CNRPPS participa da definição desses parâmetros.

14. Registre-se, por seu turno, que a Secretaria do Tesouro Nacional - STN da Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia possui, conforme disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 2009, a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos VII, IX, X, XIII, XVI, XVII, XX, XXI, XXII e XXIII do art. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017, bem como no § 2º do art. 48 e no § 2º do art. 50, a STN dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.

15. Considerando a necessidade de padronização dos demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas na forma estabelecida no art. 51 da LRF, a STN publica o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF o qual compreende os relatórios e anexos referentes aos demonstrativos previstos nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 4º e nos arts. 48, 52, 53, 54 e 55 dessa Lei Complementar, que deverão ser elaborados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

16. Ressalte-se que, apesar de a presente Nota Técnica ao esclarecer as medidas de que trata a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF destinadas a promover o equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS tecer alguns comentários sobre as suas consequências para o cômputo e dedução dos limites de despesas com pessoal, cabe à STN disciplinar o seu alcance e os procedimentos contábeis e fiscais atinentes à matéria.

IV - DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL

17. A noção de uma previdência no serviço público operacionalizada a partir de contribuições dos segurados e beneficiários e do ente instituidor e da lógica, implícita nesse modelo, de que o ingresso de recursos deve ser suficiente, no curto e longo prazos, para fazer face aos compromissos atuais e futuros assumidos no plano de benefícios, levou o constituinte derivado, da EC n° 20, de 1998, fazer constar, no *caput* do art. 40 da Constituição Federal, o equilíbrio financeiro e atuarial como um dos elementos que deveria caracterizar os RPPS, ao lado do seu caráter contributivo e solidário.

18. A expressão equilíbrio financeiro e atuarial aplicada à previdência social de que trata o art. 40 da Constituição Federal tem sua acepção fundada na equação básica em que se estabelece o valor justo de receitas que devem ser arrecadadas e geridas mediante regime financeiro adequado para fazer frente às despesas previdenciárias, de forma a que todos os benefícios prometidos possam ser pagos na forma e no tempo previstos. A fórmula constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS, possui conotação associada aos princípios da eficiência e economicidade, por meio dos quais se espera que seja alcançada a melhor relação custo/benefício na gestão dos recursos públicos, pois grande parte dos recursos alocados nesses regimes de previdência provém daqueles arrecadados de toda a coletividade por meio de tributos.

19. A EC nº 41, de 2003, reforçou a exigência do caráter contributivo e do equilíbrio financeiro e atuarial previstos no caput do art. 40 da Constituição Federal, e a EC nº 103, de 2019, conferiu ao equilíbrio atuarial dos RPPS ainda mais concretude, trazendo em seu art. 9º a definição do conceito a ser aplicado:

> *Art. 9º Até que entre em vigor lei complementar que discipline o § 22 do art. 40 da Constituição Federal, aplicam-se aos regimes próprios de previdência social o disposto na Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, e o disposto neste artigo.*

> *§ 1º O equilíbrio financeiro e atuarial do regime próprio de previdência social deverá ser comprovado por meio de garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das despesas projetadas, apuradas atuarialmente, que, juntamente com os bens, direitos e ativos vinculados, comparados às obrigações assumidas, evidenciem a solvência e a liquidez do plano de benefícios.*
> *§ 2º*
> .....
> *§ 5º Para fins do disposto no § 4º, não será considerada como ausência de* ***deficit*** *a implementação de segregação da massa de segurados ou a previsão em lei de plano de equacionamento de deficit.*

20. Os vários aspectos que envolvem a promoção do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes de previdência no serviço público estão elencados, *prima facie*, na Lei nº 9.717, de 1998, que, repise-se, trata das regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS. O art. 1º desse diploma determina que, para assegurar o equilíbrio financeiro e atuarial, esses regimes devem assentar-se em normas de contabilidade e atuária, nos seguintes termos:

> *Art. 1º 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 deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:*
> *I - realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios;*
> *II - financiamento mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, para os seus respectivos regimes;*

21. O inciso I do art. 1º da Lei n° 9.717, de 1998, determina que os RPPS deverão realizar avaliação atuarial em cada exercício para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios. Assim, a cada exercício, deve ser feita a reavaliação anual ao longo da existência do RPPS para se aferir e conhecer o montante dos compromissos previdenciários, que serão lançados na contabilidade a título de provisões matemáticas, o valor do custo total e o estabelecimento do plano de custeio anual, segundo o cálculo atuarial.

22. Nesse mesmo sentido, o art. 69 da LRF prevê que o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial. Observe-se que a avaliação atuarial feita pelos RPPS assume força legal depois de publicada a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO de cada ente, pois, de acordo com o disposto no inciso IV do § 2º do art. 4° da LRF, o Anexo de Metas Fiscais, que orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA, conterá a avaliação financeira e atuarial do respectivo RPPS.

23. As normas de atuária aplicáveis aos RPPS, contendo os parâmetros para o cumprimento do equilíbrio financeiro e atuarial, são atualmente previstas na Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018, editada com base no inciso II do art. 9º da Lei nº 9.717, de 1998.

24. Embora comumente tratados como fórmula única e de constituírem uma única expressão na linguagem técnica e normativa, o equilíbrio financeiro e o equilíbrio atuarial não se confundem, referindo-se, cada um deles, a aspectos diversos da equação pretendida pelo legislador constitucional derivado, operando, assim, sobre um recorte próprio da relação entre as despesas e receitas previdenciárias. Por isso, a Portaria MF nº 464, de 2018, apresenta dois conceitos, o do equilíbrio financeiro, como a garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro e o do equilíbrio atuarial, como a garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e as obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo.

25. Assim, para o equilíbrio financeiro, deve haver a equivalência entre receitas e despesas no curto prazo, o que torna essa forma de equilíbrio bastante sensível às oscilações do fluxo de entrada e saída de recursos em cada ano, sendo que o § 1° do art. 2° da Lei n° 9.717, de 1998, prevê que, ocorrendo insuficiência de recursos financeiros para pagamento dos benefícios previdenciários, ou seja, verificando-se *deficit* financeiro em determinado período, caberá ao respectivo ente federativo efetuar a sua cobertura. Já para o equilíbrio atuarial, pressupõe-se o balanço estrutural do sistema, por meio do qual se assegura que, em

valores presentes, o conjunto das contribuições que serão vertidas, associado ao patrimônio de que dispõe o regime próprio, seja igual ao montante do que será pago a título de prestações previdenciárias.

26. Essa distinção entre equilíbrio financeiro e equilíbrio atuarial é fundamental para se estabelecer o alcance dos comandos contidos na alínea "c" do inciso VI do § 1º e no § 3º do art. 19 da LRF, com a redação dada pela LC nº 178, de 2021.

V - DO CARÁTER CONTRIBUTIVO E DA CONSTITUIÇÃO DE FUNDOS

27. Com a promulgação da EC n° 20, de 1998, a natureza contributiva dos RPPS passou a integrar o *caput* do art. 40 da Constituição, compondo princípio que, doravante, conformaria definitivamente a estruturação desses regimes. Nesse novo modelo, que então se inaugurava, o caráter contributivo assumiu a condição de premissa fundamental do sistema, que, agora, deveria estruturar-se, obrigatoriamente, em torno de uma matriz de financiamento fundada em contribuições dos segurados e do ente federativo.

28. A EC nº 41, de 2003, deu ainda mais ênfase ao caráter contributivo dos RPPS, prevendo expressamente no caput do art. 40 que o regime próprio seja financiado por contribuições do ente público, dos servidores ativos, dos inativos (aposentados) e dos pensionistas. Essa Emenda estabeleceu no art. 149, que as alíquotas de contribuição dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios não podem ser inferiores às dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

29. Com a EC nº 103, de 2019, inseriu-se no texto constitucional (art. 149) a previsão de instituição de alíquotas progressivas, da ampliação da base de cálculo dos aposentados e dos pensionistas em caso de *deficit atuarial*, do estabelecimento de alíquotas extraordinárias que poderão ser cobradas dos servidores ativos, aposentados e pensionistas, desde que simultaneamente com medidas a serem adotadas pelos entes para o equacionamento do *deficit* atuarial do regime.

30. A EC nº 103, de 2019, alterou o § 20 do art. 40 da Constituição para prever expressamente que todos os poderes, órgãos e entidades autárquicas e fundacionais, serão responsáveis pelo financiamento do RPPS. Além disso, tem-se no § 5º do art. 9º dessa Emenda, uma citação expressa à possibilidade de estabelecimento da segregação da massa e de planos de amortização de *deficit,* e a inserção do inciso XII no art. 167 do texto constitucional tratando expressamente da utilização e vinculação de recursos previdenciários.

31. O inciso II do art. 1º da Lei nº 9.717, de 1998, dispôs que os regimes próprios devem ser financiados mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições do servidor ativo, inativo e dos pensionistas, para os seus respectivos regimes. O art. 2º estabelece que a contribuição do ente federativo, incluídas suas autarquias e fundações, aos RPPS a que estejam vinculados seus servidores, não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro dessa contribuição.

32. A avaliação atuarial anual do RPPS deve determinar, nos termos do inciso I do art. 1º da Lei nº 9.717, de 1998, o plano de custeio necessário para o equilíbrio financeiro e atuarial do regime. O plano de custeio definido na avaliação atuarial deverá ser implementado em lei do ente federativo visando o equilíbrio do regime de previdência dos seus servidores e o cumprimento do caráter contributivo do RPPS, que se perfaz, nos termos do art. 5º da Portaria MPS nº 204, 10 de julho de 2008, da seguinte forma:

> *Art. 5º.....*
> *I - observância do caráter contributivo do RPPS, que será cumprido por meio de:*
> *a) fixação, em texto legal, de alíquotas de contribuição do ente, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas;*
> *b) repasse integral dos valores devidos ao RPPS;*
> *c) retenção, pela unidade gestora do RPPS, dos valores devidos pelos segurados e pensionistas relativos aos benefícios e remunerações cujo pagamento esteja sob sua responsabilidade; e*
> *d) pagamentos à unidade gestora do RPPS dos valores relativos a débitos de contribuições parceladas mediante acordo.*

33. Buscou-se frisar o caráter contributivo dos RPPS na presente Nota, pois as contribuições a cargo do ente federativo (patronal) definidas na avaliação atuarial e instituídas em lei para o financiamento do regime estão compreendidas nas "*transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime*

de previdência" e, portanto, às despesas com inativos e pensionistas custeadas com essas transferências de recursos aplica-se o previsto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, com a redação dada pela LC nº 178, de 2021.

34. Por seu turno, a previsão da constituição de fundos previdenciários com recursos garantidores adicionais, que constou inicialmente no art. 6º da Lei nº 9.717, de 1998, foi elevada a status constitucional com a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que fez acrescentar o art. 249 à Carta Magna:

> *Art. 249. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadoria e pensões concedidas aos respectivos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão constituir fundos integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desses fundos.*

35. Assim, visando conferir maior efetividade à organização dos regimes próprios de previdência social dos servidores efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em critérios que preservem o seu equilíbrio financeiro e atuarial e ao reforço de sua sustentabilidade, prevê-se a constituição de fundos compostos por ativos de qualquer natureza em adição aos recursos arrecadados sob a forma de contribuição dos tesouros e dos segurados para fazer face aos compromissos previdenciários. O art. 6º da Lei nº 9.717, de 1998, estabelece os critérios para a constituição de fundos previdenciários previstos no art. 249 da Constituição Federal e a Portaria MF nº 464, de 2008, os seguintes parâmetros para o aporte de bens, direitos e demais ativos que são utilizados, inclusive, para a constituição desses fundos:

> *Art. 62. Em adição ao equacionamento do deficit por plano de amortização ou segregação da massa, poderão ser aportados ao RPPS bens, direitos e demais ativos de qualquer natureza para constituição dos fundos referidos no art. 249 da Constituição Federal e no art. 6º da Lei nº 9.717, de 1998, desde que garantidas a solvência e a liquidez do plano de benefícios e a adequação do processo de análise e afetação aos princípios que regem a Administração Pública.*
> *§ 1º O aporte ao RPPS de bens, direitos e demais ativos de qualquer natureza deverá observar, no mínimo, além das normas legais e regulamentares relativas à matéria, os seguintes parâmetros:*
> *I - ser precedido de estudo técnico e processo transparente de avaliação e análise de viabilidade econômico-financeira;*
> *II - observar a compatibilidade desses ativos com os prazos e taxas das obrigações presentes e futuras do RPPS;*
> *III - ser aprovado pelo conselho deliberativo do RPPS;*
> *IV - serem disponibilizados pela unidade gestora, aos beneficiários do RPPS, o estudo e o processo de avaliação e análise de sua viabilidade econômico-financeira; e*
> *V - ter sido sua vinculação realizada por meio de lei do ente federativo.*

36. A gestão dos bens, direitos e ativos aportados ao RPPS deve ser realizada de forma a contribuir para o financiamento do regime, por meio de geração de receitas aderentes à necessidade de liquidez do plano de benefícios, sendo utilizadas para o pagamento desses compromissos previdenciários, devendo ser buscada, portanto, a sua monetização. Caso o fluxo esperado de receitas e despesas do regime permitirem, esses ativos podem ser mantidos como investimentos de longo prazo, para serem negociados futuramente ou serem utilizados na integralização de cotas de fundos imobiliários. De qualquer forma, deverão ser observados os princípios previstos em Resolução do Conselho Monetário Nacional: segurança, rentabilidade, solvência, liquidez, motivação, adequação à natureza de suas obrigações e transparência.

37. Ressalte-se que, caso esse aporte de bens, direitos e ativos seja efetuado no sentido de cobrir os riscos do Tesouro relativos ao repasse das insuficiências mensais do RPPS ou para substituir essa transferência de recursos, essas medidas não estão compreendidas nas transferências de que trata a alínea “c” do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, pois não são destinadas à promoção do equilíbrio atuarial do RPPS.

VI - DA COBERTURA DO DEFICIT FINANCEIRO

38. O equilíbrio financeiro refere-se à inexistência de *deficit* no confronto entre as receitas e despesas assumidas pelo regime previdenciário, ou seja, o total das contribuições vertidas por um determinado tempo, em adição às demais receitas do plano de benefícios (rendimentos das aplicações, compensações previdenciárias) deve ser, no mínimo, igual ao total dos benefícios pagos nesse mesmo período.

39. O registro, a mensuração e a evidenciação do equilíbrio financeiro se dará por meio da apuração da avaliação financeira do RPPS, que levará em consideração o cômputo do resultado financeiro do RPPS, confrontando-se as receitas e as despesas apuradas no exercício financeiro de referência, podendo haver *superavit* ou *deficit* financeiro. Caso as receitas auferidas pelo RPPS sejam suficientes para o pagamento das obrigações (despesas) com inativos (aposentados) e pensionistas em cada exercício financeiro, o RPPS apresentará equilíbrio ou um *superavit* financeiro.

40. Entretanto, quando as receitas auferidas não forem suficientes para o pagamento mensal das despesas com inativos e pensionistas, o RPPS apresentará *deficit* financeiro e, nesse caso, o Tesouro do ente federativo deverá arcar com o valor necessário para que o RPPS alcance o equilíbrio financeiro e consiga pagar os benefícios devidos, sendo que as despesas custeadas com esses aportes de recursos financeiros não poderão ser deduzidas das despesas com pessoal, conforme prevê o § 3º do art. 19 da LRF, na redação dada pela LC nº 178, de 2021.

41. Assim, as despesas custeadas com os recursos transferidos pelo Tesouro do ente para fazer face ao *deficit* financeiro do exercício não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal, pois constituem parcela da despesa com inativos e pensionistas de responsabilidade do ente federado e por isso não representam as transferências de recursos destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime próprio de previdência social.

42. Da redação anterior do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF excluía-se o pagamento que não fosse realizado com receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade previdenciária. Assim, já se depreendia que o pagamento de benefícios com recursos advindos de transferências para insuficiências financeiras do regime não era dedutíveis das despesas de pessoal, pois se tratava de mera transferência de recursos, situação que ficou ainda mais clara com a redação do § 3º inserido nesse artigo pela LC nº 178, de 2021.

43. Além disso, ficou ainda mais evidente com a redação da LC 178, de 2021, que essa vedação de dedução se aplica, tanto no que se refere às aposentadorias quanto às pensões por morte, que sejam pagas com recursos aportados pelo ente federativo para cobrir as insuficiências financeiras do regime, decorrentes do pagamento desses benefícios.

44. Da exegese do § 3º do art. 19 da LRF, na redação dada pela LC nº 178, de 2021, se extrai que, enquanto a contribuição representa a fonte primária de recursos do RPPS, o aporte financeiro representa fonte secundária, já que se destina a cobrir eventual insuficiência financeira. O aporte nada mais é do que uma consequência da falta da contribuição, provocada, por exemplo, por essa não ter sido satisfatoriamente dimensionada nas avaliações atuariais anteriores do regime, por não ter sido implementada em lei quando a avaliação atuarial já indicava a necessidade de sua majoração ou por não ter sido repassada integralmente e no prazo previsto. Frise-se: por não ter sido implementado formalmente e no tempo necessário um plano de equacionamento do *deficit* atuarial geram-se recorrentes *deficits* financeiros no regime que exigem aportes para sua cobertura de forma a possibilitar-se o pagamento dos benefícios devidos a seus segurados.

45. Conforme veremos, mesmo com a estrutura de um plano de equacionamento por meio da segregação da massa, aos aportes para a cobertura das insuficiências provocadas pelo pagamento dos benefícios do Fundo em Repartição aplica-se o previsto no § 3º do art. 19 da LRF. A implantação da segregação da massa como alternativa para equacionamento do deficit atuarial de uma parte do RPPS decorre justamente de não serem mais viáveis outras formas de amortização de todo o *deficit* atuarial, por não terem sido adotadas, *a priori*, medidas para o seu equacionamento, tal como o estabelecimento de um plano de custeio com alíquotas suficientes para o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.

46. Ressalte-se, no entanto, que os recursos aportados pelo ente para a cobertura das insuficiências financeiras do RPPS não substituem ou não resolvem a obrigação oriunda de contribuições a seu cargo, previstas em lei, que deixaram de ser repassadas em competências anteriores.

VII - DAS MEDIDAS DE EQUACIONAMENTO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL

47. Em seu art. 40, a Constituição Federal determinou que os regimes próprios sejam organizados em critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial; portanto, em cada RPPS, o ponto de equilíbrio entre as contribuições arrecadadas e os benefícios assegurados é distinto, devendo ser determinado caso a caso, dependendo, entre outros fatores, dos recursos já acumulados e das hipóteses e premissas atuariais mais aderentes às características da massa. O instrumento para balizar (distinguir, aferir) tal equilíbrio vem da Ciência Atuarial, cujos pressupostos devem, necessariamente, ser utilizados para o cumprimento do mandamento constitucional.

48. Conforme já comentado, o equilíbrio atuarial deve ser entendido como a garantia de equivalência, a valor presente, entre a totalidade dos ativos vinculados ao RPPS, acrescidos do fluxo das receitas estimadas comparadas com as obrigações projetadas, apuradas atuarialmente. Para que seja garantido esse equilíbrio, a Lei nº 9.717, de 1998, determina a necessidade de realização periódica da avaliação atuarial para a organização e para a revisão do plano de custeio e das obrigações com os benefícios previdenciários.

49. Cabe ressaltar, que a definição do plano de custeio se dá pela avaliação atuarial do RPPS, por meio de estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo principal de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano. A avaliação atuarial compara, a valor presente (VP), a totalidade dos ativos vinculados ao RPPS, acrescidos do fluxo das receitas estimadas, com as obrigações projetadas atuarialmente.

50. Conforme o art. 47 da Portaria MF nº 464, de 2018, para observância do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, a avaliação atuarial deve indicar o plano de custeio necessário para a cobertura do custo normal e do custo suplementar do plano de benefícios do regime. Os conceitos desses custos são apresentados no Anexo da referida Portaria:

> *16. Custo normal: o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.*
> *17. Custo suplementar: o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinado à cobertura do tempo de serviço passado, ao equacionamento de deficit gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, inadequação das bases técnicas ou outras causas que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários à cobertura das provisões matemáticas previdenciárias, de responsabilidade de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.*

51. De forma simplificada, pode-se dizer que as contribuições para a cobertura do custo normal visam garantir que os recursos necessários para o pagamento dos benefícios projetados para o servidor ativo, a serem vertidos entre a data focal da avaliação atuarial (31 de dezembro de cada exercício) e a data prevista para que sejam cumpridos os critérios de elegibilidade aos benefícios (geralmente, idade e tempo de contribuição) sejam constituídos, independentemente do período de contribuição anterior a essa data. Por sua vez, as contribuições relativas ao custo suplementar visam recompor as reservas que deveriam estar constituídas na data focal da avaliação atuarial. Caso os ativos garantidores acumulados pelo RPPS não sejam suficientes para cobrir os benefícios já concedidos e o direito já acumulado pelo servidor em atividade em relação ao tempo de contribuição já incorrido, tem-se deficit atuarial a ser equacionado, o que ocorre na grande maioria desses regimes.

52. A EC nº 103, de 2019, passou a denominar a contribuição para a cobertura do custo normal de contribuição ordinária e de contribuição extraordinária aquela referente à cobertura do custo suplementar.

53. Em caso de a avaliação atuarial, no encerramento do exercício, apurar *deficit* atuarial, a Portaria MF nº 464, de 2018, em seu art. 53, define as medidas a serem adotadas e implementadas para o seu equacionamento, *in verbis:*

> *Art. 53. No caso de a avaliação atuarial de encerramento do exercício apurar deficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento.*
> .....

> *§ 2º O equacionamento do deficit atuarial poderá consistir:*
> *I - em plano de amortização com contribuição suplementar, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;*
> *II - em segregação da massa; e*
> *III - complementarmente, em:*
> *a) aporte de bens, direitos e ativos, observado o disposto no art. 62;*
> *b) aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e*
> *c) adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS e da identificação e controle dos riscos atuariais do regime, conforme art. 73.*

54. Assim, uma das alternativas para equacionamento do deficit é a implementação de plano de amortização, que deverá ser estabelecido em lei pelo ente federativo, observados os parâmetros definidos na Portaria MF nº 464, de 2018, em especial em seus arts. 48 e 54, e na Instrução Normativa SPREV nº 07, de 21 de dezembro de 2018. Esse plano poderá consistir no estabelecimento por meio da contribuição patronal suplementar na forma de alíquotas, ou aportes periódicos de recursos com valores preestabelecidos, para cobertura do *deficit* atuarial.

55. Na hipótese da inviabilidade do plano de amortização previsto para o equacionamento do deficit atuarial do RPPS, será admitida a segregação da massa de seus segurados, que consiste na separação dos segurados vinculados ao regime em dois grupos distintos, cada um pertencente a um fundo de previdência específico, os quais são denominados: Fundo em Repartição (anteriormente, a Portaria MPS nº 403, de 2008, denominava de Plano Financeiro); e Fundo em Capitalização (anteriormente denominado de Plano Previdenciário), conforme dispõe o art. 56 da Portaria 464/2018 MF:

> *Art. 56. Poderá ser implementada a segregação da massa dos beneficiários do RPPS, divididos entre o Fundo em Repartição e o Fundo em Capitalização, para o equacionamento do deficit do regime, observados os seguintes parâmetros:*
> *I - atendimento aos princípios da eficiência e economicidade na alocação dos recursos financeiros do regime e na composição das submassas;*
> *II - o Fundo em Repartição será constituído por um grupo fechado em extinção, sendo vedado o ingresso de novos segurados, os quais deverão ser alocados no Fundo em Capitalização;*
> *III - para a definição da composição da submassa do Fundo em Capitalização, deverá ser considerado que a esse fundo serão vinculados os saldos de todos os recursos financeiros do RPPS acumulados anteriormente à implementação da segregação, para fazer frente aos compromissos desse grupo; e*
> *IV - não se estabeleçam datas futuras para a composição da submassa do Fundo em Capitalização, à exceção, no que se refere ao parâmetro relativo ao ingresso de segurados ativos no ente federativo, do prazo previsto no art. 49 ou do início do funcionamento do Regime de Previdência Complementar cujo pedido tenha sido protocolado junto ao órgão federal competente dentro daquele prazo, conforme comprovação apresentada à Secretaria de Previdência.*

56. De forma complementar ao plano de amortização com alíquotas suplementares ou aportes preestabelecidos e à segregação da massa, constituem-se em medidas para equacionamento de *deficit* atuarial a instituição de fundos previdenciários, na forma do art. 249 da Constituição Federal, integrados pelos recursos das contribuições e por bens, direitos e demais ativos, e o aporte desses ativos ao RPPS. Assim, as despesas com benefícios pagas com recursos gerados por esses bens, direitos e ativos, também podem ser deduzidas do cálculo da despesa com pessoal, pois atendem ao previsto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, desde que esses aportes visem o equilíbrio atuarial do regime. Caso sejam efetuados aportes ao Fundo em Repartição para substituir ou garantir as transferências para cobertura das insuficiências financeiras a cargo do ente federativo, estes não se enquadram nesse dispositivo da LRF, a eles se aplicando a vedação prevista no § 3º do art. 19.

57. Registre-se que, nos termos do § 20 do art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pela EC nº 103, de 2019, veda-se a existência de mais de um RPPS em cada ente federativo, abrangidos todos os poderes, órgãos e entidades autárquicas e fundacionais, que serão responsáveis pelo seu financiamento. O RPPS único se caracteriza pela vinculação de todos os agentes públicos titulares de cargo efetivo e

titulares de cargo vitalício a um mesmo regime de previdência estabelecido no âmbito do ente federativo, que assegure os benefícios de aposentadoria e pensão por morte previstos no art. 40 da Constituição Federal. A unicidade, aqui, deve ser alcançada, então, em termos subjetivos, impondo que o regime abranja a totalidade dos agentes públicos especificados na norma, e em termos objetivos, determinando-se que, para essa totalidade, seja estabelecido um mesmo plano de benefícios financiado por igual plano de custeio por parte desses segurados.

58. Assim, o plano de benefícios é único e cada Poder, órgão ou entidade é responsável pelo seu financiamento. A forma de rateio das transferências relativas às insuficiências financeiras do RPPS, bem como, dos valores dos aportes periódicos para amortização de *deficit* atuarial, deverão ser efetuadas conforme controles gerenciais adotados pelo órgão ou entidade gestora do RPPS e não impactam nas questões relativas ao art. 19 da LRF tratadas na presente Nota Técnica, ou seja, esses recursos mantém a natureza que lhes foi conferida, se direcionados ao equacionamento de *deficit* atuarial ou se para cobertura, atual ou futura, de insuficiências decorrentes de *deficits* financeiros. Em caso de planos de amortização com alíquotas suplementares/extraordinárias esse rateio já é proporcionalizado pelos valores das respectivas bases de contribuição das folhas de pagamento de segurados de cada Fundo.

VIII - DA SEGREGAÇÃO DA MASSA

59. A segregação das massas dos segurados representa a separação, a partir de parâmetros de corte (geralmente uma data de ingresso dos servidores), dos segurados e beneficiários vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Fundo em Repartição e o Fundo em Capitalização. Importante ressaltar que a segregação das massas será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei específica do ente federativo, acompanhada pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes. Trata-se de estruturação atuarial do regime, que visa possibilitar o seu financiamento, parte sob regime orçamentário - de repartição, como transição para o regime de capitalização (de constituição de reservas para garantia do pagamento dos benefícios futuros).

60. Com relação ao Fundo em Repartição, estruturado somente no caso de segregação da massa, as contribuições, a serem pagas pelo ente federativo e pelos servidores ativos, inativos e pensionistas vinculados ao Fundo, são fixadas para cobrir o custo normal, mas sem o estabelecimento de alíquotas suplementares/extraordinárias, assim não há o objetivo de acumulação de recursos. Em caso de insuficiência dessas contribuições para o pagamento de benefícios devidos aos aposentados e pensionistas do Fundo, essas são cobertas pelo ente federativo, por meio de transferências financeiras - observe-se que essas transferências não se dão com a alteração da fonte de recursos, não há execução orçamentária de receita e despesa intraorçamentária relativa a esses montantes.

61. Como a situação do Fundo em Repartição é em regra *deficitária*, esse fundo necessita dos aportes financeiros do ente federativo. Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as normas gerais dos RPPS, não há que se falar em promover o equilíbrio atuarial do Fundo em Repartição e, portanto, os recursos repassados para esse plano, independentemente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de deficit financeiro, e as despesas custeadas com esses recursos não poderão ser deduzidas para o cálculo da despesa total com pessoal, conforme o disposto na alínea "c" do inciso VI do § 1º c/c o § 3º do art. 19 da LRF, na redação dada pela LC nº 178, de 2021.

62. No caso do Fundo em Repartição é admitida na Portaria MF nº 464, de 2018, a constituição de fundos de reserva ou para oscilação de riscos, que são uma espécie de "colchão de liquidez" para dirimir os riscos que podem ocorrer, por exemplo, em caso de concessões de benefícios de forma mais acelerada do que a estimada nos fluxos atuariais da avaliação atuarial ou de o ente federativo encontrar-se em situação financeira precária para realizar o aporte. Nesse caso, os pagamentos dos benefícios do Fundo em Repartição efetuados com recursos desses fundos de reserva ou para oscilação de riscos não alteram a sua natureza, continuam pertencentes ao Fundo em Repartição e não são dedutíveis na forma da alínea "c" do inciso VI do § 1º c/c § 3º do art. 19 da LRF. De igual forma, mesmo havendo antecipação de recursos de transferência financeira para o Fundo em Repartição, essa antecipação não tem o condão de alterar a sua natureza, pois não se destinam ao equilíbrio atuarial do regime e quando forem utilizados para o pagamento com benefícios não terão o impacto previsto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF.

63. Assim, as despesas com benefícios do Fundo em Repartição custeadas com os recursos aportados (transferências financeiras) pelo ente federativo para cobrir as insuficiências desse fundo não são dedutíveis para o cálculo da despesa com pessoal, mesmo se constituídas reservas para esses fundos. De igual forma, um RPPS que, mesmo não possuindo segregação da massa, conforme já tratamos na presente Nota, mas que apresente *deficit* financeiros mensais (receitas insuficientes para o pagamento de benefícios), as despesas com esses benefícios cobertas por aportes efetuados pelo ente federativo para esse fim também não são dedutíveis.

64. Apesar de não visar o equilíbrio atuarial do Fundo em Repartição, a segregação da massa é uma medida para equacionar deficit atuarial de todo o RPPS, aplicada quando o estabelecimento de plano de amortização é inviável para o ente federativo, ante aos grandes percentuais de alíquotas suplementares/extraordinárias ou de aportes preestabelecidos que seriam necessários para garantirem a solvência e a liquidez do plano de benefícios, mantendo nível de arrecadação de contribuições e acumulação de reservas compatível com as suas obrigações futuras.

65. Com relação ao Fundo em Capitalização o sistema é estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente, segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização, para os benefícios programados, e de Repartição de Capitais de Cobertura, para os benefícios de risco (aposentadoria por incapacidade permanente para o trabalho e pensão por morte do servidor ativo). As despesas com benefícios previdenciários custeadas com os recursos acumulados pelo Fundo em Capitalização deverão ser deduzidas para o cálculo de despesa total com pessoal, nos termos da alínea “c” do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF.

66. Recentemente, foi editada a Portaria SEPRT nº 3.725, de 30 de março de 2021, que altera parâmetros para a revisão da segregação da massa previstos na Portaria MF nº 464, de 2018, possibilitando excepcionalmente a transferência de recursos e segurados do Fundo em Capitalização para o Fundo em Repartição nos casos de entes com sérias dificuldades financeiras e fiscais. No entanto, para se manter a responsabilidade previdenciária, esses regimes devem comprovar o atendimento a diversos requisitos previstos no § 4º do art. 60 da referida Portaria, tais como: i) existência de *superavit* atuarial no Plano em Capitalização; ii) manutenção de recursos no Fundo em Capitalização suficientes para a cobertura das obrigações relativas aos segurados, acrescidas de uma margem de segurança de 25%; iii) permanência no fundo, no mínimo, dos segurados sujeitos ao Regime de Previdência Complementar; adoção das mesmas regras de elegibilidade, cálculo e reajustamento dos benefícios previstas na reforma da previdência dos servidores federais (EC nº103, de 2019); iv) ampliação da base de cálculo das contribuições dos aposentados e pensionistas e instituição de alíquotas mínimas de 14% ou progressivas; v) revisão do regime jurídico único dos servidores para suprimir a previsão legal de concessão de benefícios ou vantagens não previstos para os servidores públicos da União, tais como anuênios, triênios, quinquênios, sexta-parte, licença-prêmio e congêneres; vi) apresentar relação ativos/aposentados e pensionistas igual ou inferior a 2,0.

67. Caso o ente federativo venha a promover esse tipo de revisão com transferência de recursos, atendidos todos os requisitos estabelecidos pela Portaria MF nº 464, de 2018, deverá ser mantida a fonte de recursos originária dos montantes transferidos, sem execução de despesas e receitas intraorçamentárias relativas a essa transferência, assim, o pagamento de benefícios do Fundo em Repartição com esses recursos, terá o efeito de que trata a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF.

68. Assim, é importante esclarecer que os recursos financeiros de cada um dos fundos, em caso de segregação da massa, são identificados com fontes de recursos diferentes e que, caso ocorra a transferência de recursos do Fundo em Capitalização para o Fundo em Repartição, não deverá ocorrer alteração na classificação inicial da fonte de recursos. Dessa forma, na execução orçamentária, ficará evidenciado que despesas do Fundo em Repartição foram custeadas com Recursos do Fundo em Capitalização.

69. O mesmo tratamento ocorrerá (i) em caso de extinção da segregação da massa, em que o RPPS deixe de contar com os dois fundos, assim, aos benefícios que forem pagos pelos recursos outrora pertencentes ao Fundo em Capitalização será aplicado o disposto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF; (ii) em caso de outras estruturas atuariais, ou seja, remodelagens da forma de financiamento do regime, em que se instituam fundos garantidores ou de oscilação de riscos - em substituição ou concomitantemente com o Fundo em Capitalização e o Fundo em Extinção: se os recursos desse fundo forem

originados do Fundo em Capitalização, ao serem pagos os benefícios de aposentadorias e pensões por morte com esses recursos, aplicar-se-à o disposto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, pois esses recursos continuarão a ser identificados pela classificação inicial da fonte de recursos.

70. Ressalte-se que a não observância dos requisitos para que ocorra a revisão da segregação da massa, com a transferência de segurados, ou de recursos e segurados entre o Fundo em Capitalização e o Fundo em Repartição, extinção da segregação e demais modelagens atuariais com vistas ao financiamento do RPPS não exime a necessidade da verificação do atendimento aos pressupostos que garantam a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do regime, conforme parâmetros técnico-atuariais previstos na Portaria MF nº 464, de 2018, e da adoção de medidas relacionadas à constatação de irregularidades por esta Secretaria de Previdência e pelos Tribunais de Contas, no exercício de sua competência constitucional e do previsto no inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.717, de 1998.

71. Frise-se que, apesar da instituição da segregação da massa, devem ser instituídas alíquotas de contribuição a cargo do ente (patronal) tanto para o Fundo em Repartição quanto para o Fundo em Capitalização para cumprimento do disposto no **caput** do art. 40 da Constituição Federal e nos incisos I e II do art. 1º da Lei nº 9.717, de 1998. A segregação da massa é um arranjo atuarial para o financiamento do regime, possibilitando a formação de reservas para pagamento de benefícios e não dispensa o estabelecimento das alíquotas visando a cobertura do custo normal do RPPS, e a cobertura desse custo deve estar prevista na avaliação atuarial do regime e ser implementada em lei. Dessa forma, trata-se de medida - estabelecimento de alíquota patronal normal/ordinária - que visa o equacionamento do *deficit* do regime, considerado este em sua visão integral e os recursos dessas contribuições ao serem utilizados para o pagamento de benefícios - tanto do Regime em Repartição quanto do Regime em Capitalização - terão o efeito de que trata a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF.

IX - DOS APORTES PERIÓDICOS

72. As contribuições podem se constituir em alíquotas para cobertura do custo normal (contribuição normal/ordinária) ou do custo suplementar (contribuição suplementar/extraordinária prevista em plano de equacionamento do deficit implementado por meio de lei do ente). O custo suplementar também pode ser coberto, ou seja, o *deficit* atuarial pode ser equacionado, por meio de aportes preestabelecidos, previstos em planos de amortização, que devem seguir os parâmetros estabelecidos pela SEPRT por meio da Portaria MF nº 464, de 2018, os termos do inciso II do art. 9º da Lei nº 9.717, de 1998.

73. A contribuição patronal suplementar/extraordinária realizada pelo Tesouro do ente federativo para equacionar o deficit atuarial do RPPS tem natureza contábil análoga à da contribuição normal/ordinária, e consiste na forma de transferência de recursos denominada “transferência previdenciária” entre o ente (transferidor) e o regime (recebedor), compondo o cálculo da despesa bruta com pessoal, conforme dispõe o art. 18 da LRF. A contribuição patronal está inserida dentro do conceito de "encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência":

> *Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.*

74. Quanto ao registro contábil da contribuição patronal - normal ou suplementar, o ente público deverá registrar uma despesa intraorçamentária e o RPPS uma receita intraorçamentária. Nesse sentido, os valores resultantes da aplicação da alíquota patronal - normal ou suplementar, entram no cálculo da despesa bruta com pessoal, por ser contribuição/encargo recolhido pelo ente ao RPPS. No entanto, como esses recursos arrecadados passam a integrar os recursos garantidores do RPPS, pois são definidos na avaliação atuarial do regime, compondo o plano de custeio necessário para o equilíbrio implementado em lei, quando os benefícios previdenciários forem pagos com esses recursos e com os seus rendimentos, eles são deduzidos das despesas com pessoal, conforme prevê a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF.

75. Caso o método adotado de equacionamento do *deficit atuarial* seja o dos aportes periódicos com valores preestabelecidos, previstos em plano de amortização instituído em lei, embora atuarialmente tenham a mesma concepção das alíquotas suplementares/extraordinárias, não terão, em regra, o mesmo tratamento contábil/fiscal a elas conferido. Atuarialmente, possuem a mesma natureza das alíquotas suplementares/extraordinárias por destinarem-se ao equacionamento do *deficit* atuarial/cobertura do custo suplementar, e diferenciarem-se por, ao invés de estarem expressos em percentuais incidentes sobre a folha, já serem definidos como expressão monetária - como valores preestabelecidos. Contudo, as contribuições patronais se inserem no conceito de encargo social, pois suas alíquotas são calculadas com base na folha de pagamento, ao passo que os aportes se desvinculam desse montante e são tratados como prestações pecuniárias para o pagamento/equacionamento do *deficit*.

76. Os aportes preestabelecidos não se configuram como despesa com pessoal, de que trata o art. 18 da LRF, e ao serem percebidos pelo RPPS passam a compor seus recursos destinados ao pagamento dos benefícios. Contudo, os benefícios quando pagos com os recursos das contribuições já podem ser deduzidos, de pronto, das despesas com pessoal, conforme prevê a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, enquanto os aportes terão que atender a requisitos que visam estimular a constituição de reservas pelo RPPS para que tenham esse tratamento/benefício fiscal.

77. Assim, (1) quando os recursos ingressarem no RPPS por meio de contribuição patronal suplementar esses serão considerados como despesas com pessoal (encargos sociais - art. 18 da LRF) e quando forem utilizados para pagamento de benefícios previdenciários, essa despesa será deduzida da despesa bruta com pessoal, por ser pagamento de inativo ou pensionista com recursos destinados a promover o equilíbrio atuarial do regime; (2) quando os recursos ingressarem no RPPS por meio de aportes periódicos para amortização do *deficit* atuarial, não são computados como despesa com pessoal, por não estarem contemplados no conceito de 'encargos sociais", mas caso observem os requisitos estabelecidos pela Portaria MPS nº 746, de 27 de dezembro de 2011, poderão, futuramente, ao serem utilizados para o pagamento de benefícios, serem deduzidos das despesas com pessoal.

78. A Portaria MPS nº 746, de 2011, foi editada, após a regulamentação contábil conferida aos aportes pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 19 de agosto de 2010, que alterou a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001, da seguinte forma:

a) incluiu, em seu Anexo I, a receita 1940.00.00 - Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de deficit Atuarial do RPPS;

b) incluiu, em seu Anexo II, o elemento de despesa 97 - Aporte para Cobertura do deficit Atuarial do RPPS, definido como:

> *"97 - Aporte para Cobertura do deficit Atuarial do RPPS: Despesas orçamentárias com aportes periódicos destinados à cobertura do deficit atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS, conforme plano de amortização estabelecido em lei do respectivo ente Federativo, exceto as decorrentes de alíquota de contribuição suplementar"*

c) alterou, em seu Anexo II, a descrição do elemento de despesa 13 - Obrigações Patronais para:

> *"Obrigações Patronais Despesas orçamentárias com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência, inclusive a alíquota de contribuição suplementar para cobertura do deficit atuarial, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das contribuições de que trata este elemento de despesa."*

79. A redação original do elemento de despesa 13 - Obrigações Patronais era "despesas com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência". Observe-se que, a nova redação ao destacar "a alíquota de contribuição suplementar" e não mencionar os aportes, possibilitou a não inclusão desses aportes no Grupo de Natureza de Despesa "Pessoal e Encargos Sociais", definido como:

> "1 - Pessoal e Encargos Sociais
> Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000 . (Redação dada ao item pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 18.06.2010, DOU 29.06.2010)"

80. Em seguida a essas alterações a Portaria MPS nº 746, de 2011, estabeleceu que os aportes para cobertura do *deficit* atuarial do RPPS, de que trata a Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 2010, deverão obedecer aos seguintes critérios:

a) se caracterizem como despesa orçamentária com aportes destinados, exclusivamente, à cobertura do *deficit* atuarial do RPPS, conforme plano de amortização estabelecido em lei específica do respectivo ente federativo;

b) sejam os recursos utilizados para o pagamento de benefícios previdenciários dos segurados vinculados ao Plano Previdenciário de que trata o art. 2º, inciso XX, da Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008 (esse inciso tratava do Plano instituído em caso de segregação da massa ou plano único, como essa Portaria foi revogada pela Portaria MF nº 464, de 2018, o "Plano Previdenciário" passou a ser denominado de "Fundo em Capitalização");

c) fiquem sob a responsabilidade do órgão ou entidade gestora do RPPS;

d) sejam controlados separadamente dos demais recursos de forma a evidenciar a vinculação para qual foram instituídos;

e) permaneçam devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes, no mínimo, por 05 (cinco) anos.

81. Assim, caso cumpram esses requisitos previstos na Portaria MPS nº 746, de 2011, em especial, a segregação dos recursos provenientes desses aportes e a sua aplicação durante o prazo mínimo de cinco anos para que sejam utilizados nas despesas com benefícios, poderão ser deduzidos das despesas com pessoal quando desse pagamento. Registre-se a necessidade de controles segregados desses recursos para que seja demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos na Portaria MPS nº 746, de 2011, ou em outra norma que venha a sucedê-la.

X - DOS ENTES QUE NÃO ADOTARAM MEDIDAS PARA EQUACIONAMENTO DO *DEFICIT* ATUARIAL

82. Com relação aos ente federativos que ainda não tenham adotado medidas para promoção do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS de seus servidores, ou seja, que não tenham instituído legalmente um plano de equacionamento do deficit atuarial (segregação da massa, plano de amortização com alíquotas ou aportes preestabelecidos, aportes de bens, direitos e demais ativos) e apresentem *deficit* financeiro (quando as receitas do RPPS provenientes das contribuições/aportes/compensação financeira e seus rendimentos forem insuficientes para pagamento dos benefícios), as despesas com benefícios custeadas com os recursos repassados pelo Tesouro do ente para fazer face a esse *deficit* não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa total com pessoal.

83. No caso do *deficit* financeiro, essas despesas do ente federativo com transferências para cobrir a insuficiência do regime, constituem a parcela da despesa com inativos e pensionistas de responsabilidade do ente, e, portanto, devem fazer parte do cômputo da despesa total com pessoal, pois, nos termos do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

84. Ressalta-se que os recursos aportados pelo ente ao regime de previdência somente poderão ser considerados recursos vinculados ao RPPS quando houver a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de *deficit* estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018. Se não houver a instituição legal de um

plano de amortização conforme as regras estabelecidas na citada portaria, qualquer aporte de recursos no RPPS será considerado aporte para cobertura de *deficit financeiro* ou constituição de reserva para essa mesma finalidade em outro exercício. Nesse caso, as despesas custeadas com esses aportes não poderão ser deduzidas para o cálculo da despesa total com pessoal, nos termos previstos do disposto na alínea "c'" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, na redação dada pela LC nº 178, de 2021. Observe-se que a redação dada a esse dispositivo não trata do equilíbrio financeiro, portanto, somente possuem o alcance por ele conferido as "*transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência",* na forma definida pela SEPRT.

XI - CONCLUSÃO

85. Ante todo o exposto, pode-se concluir que as **transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial dos regimes próprios de previdência social**, de que trata a alínea "c'" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, na redação dada pela LC nº 178, de 2021, são representadas pelos seguintes recursos do Tesouro do ente federativo (transferidor) para o RPPS (recebedor):

a) contribuição previdenciária patronal normal/ordinária instituída em lei do ente federativo e fundamentada em avaliação atuarial do RPPS (tanto para regime sem segregação da massa, quanto, em caso de segregação da massa, para o Fundo em Repartição e para o Fundo em Capitalização);

b) contribuição previdenciária patronal suplementar/extraordinária prevista em lei do ente federativo, fundamentada em avaliação atuarial do RPPS e integrante de plano de equacionamento de *deficit* atuarial do regime; ou seja, desde que haja no âmbito do RPPS a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de *déficit* estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018 (essa contribuição se aplica tanto para RPPS sem segregação, quanto para RPPS com segregação da massa, nesse caso, somente para o Fundo em Capitalização);

c) aportes periódicos de recursos previstos em lei do ente federativo, fundamentados em avaliação atuarial do RPPS e integrantes de plano de equacionamento de *deficit* atuarial do regime; ou seja, desde que haja a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de *deficit* estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018, e sejam atendidos os critérios estabelecidos pela Portaria MPS nº 746, de 2011 (esses aportes se aplicam tanto para RPPS sem segregação da massa, quanto para RPPS com segregação da massa, nesse caso, somente para o Fundo em Capitalização);

d) recursos gerados em decorrência dos aportes ao RPPS de bens, direitos e demais ativos ou para instituição de fundos de que trata o art. 249 da Constituição Federal, desde que os aportes desses bens, direitos e ativos sejam previstos em lei do ente federativo, sejam considerados na avaliação atuarial do RPPS e integrantes de plano de equacionamento de *deficit* atuarial do regime; ou seja, desde que haja a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de *deficit* estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018 (esses aportes se aplicam tanto para RPPS sem segregação da massa, quanto para RPPS com segregação da massa, nesse caso, somente para o Fundo em Capitalização); e

e) recursos do Fundo em Capitalização utilizados para pagamento dos benefícios do Fundo em Repartição, em caso de revisão da segregação da massa com a transferência de recursos do Fundo em Capitalização para o Fundo em Repartição, prevista na Portaria MF nº 464, de 2018, pela Portaria SEPRT/ME nº 3.725, de 2021, que mantêm a fonte de recursos originária dos montantes transferidos, bem como em caso de extinção da segregação ou remodelagem atuarial do RPPS com a criação de fundos garantidores ou de oscilação de riscos.

86. Assim, as despesas com aposentadorias e pensões por morte custeadas com os referidos recursos, considerados recursos vinculados ao RPPS quando houver a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de *deficit* estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018, poderão ser dedutíveis para fins da despesa bruta com pessoal, nos termos da alínea “c” do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, e repercutir no limite fiscal, desde que observados as normas e procedimentos estabelecidos pela STN relativas ao cumprimento da LRF.

87. Se não houver a instituição legal de um plano de amortização conforme as regras estabelecidas na Portaria MF nº 464, de 2018, qualquer aporte de recursos ao RPPS será considerado aporte/transferência para cobertura de *deficit financeiro* ou constituição de reserva para essa mesma

finalidade em outro exercício. Em caso de RPPS com segregação da massa, qualquer aporte/transferência para pagamento dos benefícios do Fundo em Repartição, que não sejam os recursos relativos à contribuição patronal atuarialmente estabelecida para cobertura do custo normal, será considerado como recurso aportado para a cobertura do *deficit* financeiro, ou seja, das insuficiências provocadas pelas contribuições destinadas ao Fundo, mesmo se proveniente de bens, direitos e ativos a ele vinculados.

88. Ressalte-se que a não observância dos requisitos para que ocorra a revisão dos planos de custeio, da segregação da massa, da extinção da segregação ou da implantação de demais modelagens atuariais com vistas ao financiamento dos benefícios a serem pagos pelo RPPS, não exime a necessidade do ente federativo e do órgão ou entidade gestora do regime de verificação do atendimento aos pressupostos que garantam a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial e da adoção de medidas relacionadas à constatação de irregularidades por esta Secretaria de Previdência e pelos Tribunais de Contas.

89. À consideração do Senhor Subsecretário dos Regimes Próprios de Previdência Social.

Documento assinado eletronicamente

DERLI ANTUNES PINTO

Divisão de Acompanhamento Contábil

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ WILSON DA SILVA NETO

Coordenador-Geral de Atuária, Contabilidade e Investimento

De acordo.

Documento assinado eletronicamente

ALLEX ALBERT RODRIGUES

Subsecretário dos Regimes Próprios de Previdência Social

Ciente e de acordo.

Antes da publicação da presente Nota Técnica, encaminhe-se à Secretaria do Tesouro Nacional para análise e pronunciamento quanto aos temas de sua competência.

Documento assinado eletronicamente

NARLON GUTIERRE NOGUEIRA

Secretário de Previdência

Documento assinado eletronicamente por **Allex Albert Rodrigues**, **Subsecretário(a) dos Regimes Próprios de Previdência Social**, em 13/05/2021, às 16:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **José Wilson Silva Neto**, **Coordenador(a)-Geral de Atuária,Contabilidade e Investimentos**, em 13/05/2021, às 17:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Derli Antunes Pinto**, **Chefe de Divisão de Acompanhamento Contábil**, em 13/05/2021, às 17:43, conforme horário oficial de Brasília, com

fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Narlon Gutierre Nogueira**, **Secretário(a) de Previdência**, em 14/05/2021, às 19:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **15156100** e o código CRC **96DF25E6**.

Referência: Processo nº 10133.100433/2021-45. SEI nº 15156100