



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento
Secretaria do Tesouro Nacional
Subsecretaria de Contabilidade Pública
Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Nota Técnica SEI nº 6482/2023/ME

Assunto: Orientações sobre o tratamento contábil da Cobertura da Insuficiência Financeira nos Regimes Próprios de Previdência Social.

Senhor Subsecretário,

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. A presente Nota trata da orientação acerca da adequada contabilização do registro da provisão atuarial, em especial quanto à cobertura da insuficiência financeira dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS.
2. O tema é objeto de normatização do MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e da Instrução de Procedimentos Contábeis nº 14, que trata dos Procedimentos Contábeis dos RPPS, entretanto, a questão do déficit financeiro apresenta peculiaridades que não foram suficientemente abordadas nesses instrumentos dada a complexidade do tema.
3. Após a edição da revisão da IPC-14, em 2022, com as novas rotinas de contabilização referentes às unidades/entidades gestoras dos RPPS, alguns esclarecimentos se fazem necessários quanto aos registros a serem realizados no ente, enquanto patrocinador do regime.
4. Nesse sentido, esta Secretaria tem sido instada a responder questionamentos dos entes da Federação, em especial os órgãos de controle, quanto à correta evidenciação da provisão matemática previdenciária.
5. Logo, esta Nota objetiva esclarecer a respeito da diferenciação de tratamento sobre a cobertura do déficit financeiro no Fundo em Repartição e no Fundo em Capitalização e, principalmente, sobre a necessidade de registro da obrigação pelo ente, mesmo que em períodos anteriores a 2022 não houvesse conta contábil específica no PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

RELATÓRIO

6. Em 2021, foi publicada a 9ª edição do MCASP com vigência para o exercício 2022, a qual incorporou boa parte das diretrizes da Norma Brasileira de Contabilidade^[1] (NBC TSP) 15, que trata dos Benefícios a Empregados, elaborada de acordo com a IPSAS 39 – *Employee Benefits*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac).
7. Em 2022 foi concluído o processo de revisão da IPC 14, a qual, além de incorporar a NBCT SP 15 também foi elaborada em consonância com a Portaria MTP nº 1.467/2022^[2], nova regulamentação da Secretaria de Previdência sobre o assunto .
8. Tais normativos acarretaram alterações significativas na evidenciação contábil das transações relacionadas aos RPPS. Nesse escopo verifica-se a importância da manutenção do equilíbrio atuarial para os regimes previdenciários e, por conseguinte, do tratamento de eventuais déficits.

9. Dada a complexidade do assunto, as recentes alterações normativas e as atualizações promovidas no MCASP e na IPC 14, verificou-se a necessidade da publicação de orientações adicionais quanto ao registro dos atos e fatos da gestão previdenciária, a fim de evidenciá-los adequadamente, em particular quanto às provisões matemáticas previdenciárias (PMP) e a cobertura dos déficits atuariais e financeiros.

[1] No Brasil, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade é a entidade responsável por editar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TSP) em consonância com as IPSAS – *Internacional Public Sector Accounting Standards*, que são as normas internacionais de contabilidade editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (Ipsasb/Ifac).

[2] Portaria do Ministério de Estado do Trabalho e Previdência MTP nº 1467, de 023 de junho de 2022, que disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

PRELIMINARES

10. Cabe esclarecer que compete à STN, na qualidade de órgão central de contabilidade da União, a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas, de acordo com o art. 50, § 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...]

§2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

11. Outra atribuição conferida pela LRF STN, também na qualidade de órgão central de contabilidade da União, é o recebimento e divulgação dados contábeis, orçamentários e fiscais dos entes da Federação, conforme dispõem o art. 48, § 2º da LRF.

Art. 48 São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. [...]

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

12. A identificação da STN como órgão central de contabilidade da União consta no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. E, no Regimento Interno da STN, as competências relacionadas aos dispositivos da LRF citados são conferidas à Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação.

Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001,

Art. 17 Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

I – a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central; Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional

Art. 16. À Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) compete:

I - coordenar a edição e a manutenção de manuais e instruções de procedimentos contábeis e de responsabilidade fiscal, do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), e o processo de registro padronizado dos atos e dos fatos da administração pública;

[...]

III - promover a harmonização com os demais Poderes da União e com as demais esferas de governo em assuntos de contabilidade, de responsabilidade fiscal e de sistematização contábil;

IV - definir, coordenar e acompanhar os procedimentos relacionados com a disponibilização e a divulgação de informações contábeis, fiscais e orçamentárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, determinar responsabilidades e aplicar, quando couber, restrições previstas na legislação;

[...]

VI - estabelecer as normas gerais para consolidação das contas públicas, enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal de que trata o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 2000, por meio de manuais de contabilidade aplicados ao setor público e de demonstrativos fiscais;

[...]

XIII - propor normas e estabelecer procedimentos referentes ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), e coordenar, sob o ponto de vista de negócio, os processos de integração com os demais sistemas da Secretaria do Tesouro Nacional e com os sistemas de coleta de informações dos demais Poderes da União e esferas de governo;

13. Cumpre registrar que a atribuição de edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas é exercida notadamente por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, em que são apresentadas, respectivamente, as regras para a aplicação da contabilidade no setor público e para a elaboração dos demonstrativos fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101/2000).

14. O cumprimento das atribuições previstas no § 2º do art. 48 da LRF ocorre por meio do envio dos dados ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, conforme dispõe a Portaria nº 642, de 20 de setembro de 2019.

ANÁLISE

Contextualização

15. A contabilização dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, vem sendo tratada no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, desde sua 2ª. Edição, válida para o exercício de 2010. Desde então o assunto vem sendo atualizado principalmente em relação às alterações legislativas subsequentes.

16. Tendo em vista a necessidade de orientar as entidades gestoras dos RPPS quanto às peculiaridades dos seus registros contábeis, em 2017, a STN – Secretaria do Tesouro Nacional, publicou a Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) nº 09, cujo escopo foi a contabilização da carteira de investimentos dos RPPS.

17. Para tanto foram indicadas as contas contábeis estabelecidas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP Estendido, que embora sejam de aplicação facultativa para os entes da Federação, no caso dos RPPS há obrigatoriedade de utilização quanto às contas que são específicas ao próprio RPPS, visto que a padronização do Plano de Contas para o Regime Próprio da Previdência Social – RPPS ocorreu por meio da Portaria MPS nº 916 de 15 de julho de 2003 e suas atualizações.

18. Em 2018 foi publicada a IPC nº 14, que trata dos procedimentos contábeis relativos aos RPPS, num escopo mais amplo de suas transações. Essa instrução, além de revisar as orientações da IPC nº 09, incorporou várias atualizações legislativas (normas infralegais) emitidas pela Secretaria de Previdência. Ressalta-se que neste período o MCASP também sofreu atualizações relativas ao tema, mas o referido Manual aborda a contabilização com foco no ente ao qual pertence a respectiva entidade gestora do RPPS, ou seja, o ente como patrocinador do regime.

19. Em seguida, em outubro de 2018 foi publicada a Norma Brasileira de Contabilidade^[3] (NBC TSP) 15, Benefícios a Empregados, que foi incorporada pela 9ª. edição do MCASP, o que ocasionou também a necessidade de revisão da IPC nº 14. Embora o propósito da NBC TSP 15 seja a contabilização dos benefícios a empregados, há que se observar o arcabouço legal ao qual o Estado brasileiro está inserido, ou seja, para fins previdenciários, no Brasil, os entes da Federação são os patrocinadores do regime e os órgãos ou entidades públicas, que fazem parte da Administração Pública latu sensu, são as gestoras dos regimes previdenciários.

20. Nesse contexto cabe destacar alguns trechos da Constituição Federal (CF/88) e da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

Art. 165 da CF/88:

§ 5º A **lei orçamentária anual** compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - **o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.**

LRF:

Art. 1º

...

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a **União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.**

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as **respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;**

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

...

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

...

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao **órgão central de contabilidade da União**, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

21. Assim, a LRF estabeleceu a exigência de realização da consolidação nacional das contas públicas. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)^[4] por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios. Observa-se que a consolidação das contas públicas abrange tanto a administração direta quanto indireta de todos os entes da Federação, ou seja, todos aqueles abarcados pelo orçamento fiscal e da seguridade social.

22. Portanto, há uma situação *sui generis* que é o fato de as normas de contabilidade para fins de consolidação serem aplicadas tanto para a entidade patrocinadora dos regimes quanto para as gestoras, visto que estas fazem parte do orçamento fiscal e da seguridade social - OFSS. Dessa forma, para fins de padronização dos procedimentos contábeis faz-se necessário que a política contábil aplicada pelo ente seja a mesma do RPPS, o que significa que vários aspectos da NBC TSP 15 refletem também na contabilização do regime previdenciário.

23. As empresas estatais dependentes não se encontram nesse escopo, uma vez que são entidades públicas de direito privado, cujos inativos e pensionistas estão na abrangência do RGPS – Regime Geral de Previdência Social e não do RPPS, o qual se aplica apenas aos servidores estatutários.

24. Destaca-se, ainda, que a NBC TSP 15 se aplica à contabilização dos benefícios na entidade empregadora dos servidores públicos. No entanto, como a unidade gestora única do RPPS é considerada uma entidade econômica que reporta suas informações contábeis separadamente do ente, mas também compõe as demonstrações consolidadas, uma vez que possui natureza pública, então ela deve adotar políticas contábeis uniformes em relação àquelas exigidas da entidade consolidadora das demonstrações contábeis (ente). Esse entendimento está em conformidade com o item 41, que trata das políticas contábeis uniformes, da NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas. Entende-se que as políticas contábeis exigidas pela NBC TSP 15 na contabilização do ente federado (devido à consolidação) são igualmente aplicáveis à contabilização do plano de benefício (RPPS) em relação aos benefícios pós-emprego por ele legalmente garantidos aos segurados de seu RPPS.

25. A fim de orientar os usuários quanto ao tratamento contábil previsto no MCASP 9ª Edição e a adequada aplicação do PCASP, a IPC nº 14, que aborda os procedimentos contábeis relativos aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), foi revista e atualizada em agosto de 2022, observando as orientações da NBC TSP 15 e as alterações legislativas previdenciárias recentes.

26. Essa revisão foi resultado das discussões da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF)^[5] e principalmente do trabalho realizado em âmbito do Acordo de Cooperação Técnica entre esta Secretaria e os Tribunais de Contas.

27. Destaca-se que em 2018 foi assinado o Acordo de Cooperação Técnica (ACT^[6]) nº 01/2018, firmado entre a STN e os Tribunais de Contas, por intermédio do Instituto Rui Barbosa (IRB) e da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que tem como objeto a conjugação de esforços entre a STN e os Tribunais de Contas signatários visando fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

Evidenciação da Provisão Matemática Previdenciária

28. O art. 40 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece que, aos servidores titulares de cargos efetivos dos entes da Federação, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, bem como demais instruções e determinações da legislação competente.

29. O referido artigo foi regulamentado pela Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos, instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos.

30. Além disso, a EC nº 103/2019 trouxe mais robustez ao definir como o equilíbrio financeiro e atuarial deverá ser comprovado:

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.

(...)

§ 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.

31. A gestão dos RPPS busca o equilíbrio do plano de benefícios, tanto pela ótica do equilíbrio financeiro, em cada exercício, quanto pela do equilíbrio atuarial, a longo prazo, conceitos descritos na Portaria MTP nº 1467/2022^[Z]:

Anexo VI – Conceitos:

XVII - equilíbrio atuarial: garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, ambas estimadas e projetadas atuarialmente, até a extinção da massa de segurados a que se refere; expressão utilizada para denotar a igualdade entre o total dos recursos garantidores do plano de benefícios do RPPS, acrescido das contribuições futuras e direitos, e o total de compromissos atuais e futuros do regime;

XVIII - equilíbrio financeiro: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro;

32. Ademais, o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.717/98 dispõe que a avaliação atuarial anual do RPPS deve organizar ou revisar o plano de custeio necessário para o equilíbrio financeiro e atuarial do regime. Esse plano de custeio deve ser implementado por lei do ente federativo e corresponde à definição do montante de recursos, que pode ser expresso pela aplicação de alíquotas sobre as bases de cálculo, necessário ao financiamento do plano de benefícios do RPPS e taxa de administração.

33. As fontes de custeio das quais são vertidos recursos para o RPPS são representadas pelas contribuições do ente federativo, dos servidores ativos, dos servidores aposentados e pensionistas, bem como pela rentabilidade auferida pelas aplicações dos recursos garantidores do RPPS, pela compensação financeira a receber dos demais regimes previdenciários, pela vinculação de ativos em conformidade com o art. 249 da Constituição Federal e pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras, que são de responsabilidade orçamentária do respectivo ente federativo. Enfim, o plano de custeio deve cobrir o custo normal e o custo suplementar com o objetivo da preservação do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.

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

35. Já o custo suplementar representa o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinadas à cobertura do serviço passado e ao equacionamento de déficits gerados por ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, inadequação da metodologia ou de hipóteses atuariais ou quaisquer outras situações que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários às coberturas das reservas matemáticas previdenciárias (conceito atuarial materializado na contabilidade como provisões matemáticas previdenciárias).

36. 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 maior probabilidade de ocorrerem no longo prazo.

37. A forma de contabilização estabelecida pela NBC TSP 15 demonstra o cálculo do valor presente da obrigação de benefício definido, calculado pelo método de financiamento PUC^[8], em que a

provisão matemática atuarial (ou passivo atuarial) representa o valor líquido apurado pela diferença entre o valor atual dos benefícios futuros (VABF) e o valor atual das contribuições futuras (VACF). Esta lógica foi levada para os lançamentos contábeis com as contas redutoras de provisão, espelhando esse cálculo do método prospectivo atuarial, já que a provisão matemática é justamente o valor líquido apurado.

38. O esperado é que haja equilíbrio atuarial ($PMP = VACF - VABF$) e equilíbrio financeiro que é fluxo de receitas suficientes para manter os desembolsos com os pagamentos de benefícios.

39. O registro da provisão matemática previdenciária é realizado na unidade gestora do RPPS, mas o ente também deve contabilizar suas obrigações para com o regime, quanto às contribuições patronais devidas e quanto à cobertura de eventuais déficits atuariais e/ou financeiros.

40. 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. 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, deverão ser adotadas as medidas previstas no art. 55 da Portaria MTP nº 1.467/2022.

41. O déficit financeiro pode se apresentar tanto no Fundo em Repartição quanto no Fundo em Capitalização. Quanto ao registro contábil decorrente da cobertura da insuficiência financeira do plano de previdência, é importante ressaltar o que traz o MCASP em sua 9ª edição:

4.5.5.3. Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro – Fundo em Repartição e Fundo em Capitalização

A figura do aporte para cobertura de déficit financeiro provém da previsão do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998, o qual determina a responsabilidade dos entes pela cobertura dos mesmos, conforme mencionado em subitem anterior deste capítulo.

(....)

Lançamentos:

a. No Ente

i. No reconhecimento da obrigação

Transferência do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.3.2.xx.xx Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RPPS – Intra OFSS

C 2.1.8.9.2.xx.xx Outras Obrigações a Curto Prazo – Intra OFSS (F)

42. Observa-se que o MCASP 9ª edição, além de informar a respeito da responsabilidade pela cobertura do déficit financeiro por parte dos entes, trouxe os lançamentos contábeis para registro de tal obrigação.

43. Assim, o manual orienta o reconhecimento no ente de um passivo intra-OFSS quando da necessidade de transferência do aporte para cobertura do déficit financeiro, reconhecendo a obrigação e responsabilidade pela cobertura desse déficit financeiro.

44. Embora a Conta Contábil utilizada na orientação de registro do passivo possua nomenclatura genérica, tal fato não exime a responsabilidade do ente em reconhecer sua obrigação, até mesmo pela prerrogativa que os entes possuem de detalhamento de contas contábeis para atendimento de suas peculiaridades^[9].

45. No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público -PCASP 2023, versão Estendida, foi incluída a conta específica para tal registro (2.1.8.2.02.00). Essa conta já consta das disposições da IPC nº 14 e será atualizada na 10ª. edição do MCASP.
46. Já no RPPS, é reconhecido um ativo intra-OFSS referente ao reconhecimento do direito, tendo em vista a obrigação do ente perante o respectivo RPPS em cobrir insuficiências financeiras no plano, apuradas em avaliação atuarial anual.
47. Dessa forma, entende-se que o ente (enquanto patrocinador do regime) diante da obrigação de cobertura do déficit financeiro do plano, e de acordo com as disposições legais e do MCASP, deve reconhecer o respectivo passivo, a fim de evidenciar esse fato adequadamente em suas Demonstrações Contábeis.
48. Já o registro na unidade gestora do RPPS acarreta o reconhecimento de um direito, ou seja, há um espelhamento da obrigação reconhecida no ente, entretanto, também há reflexo no passivo atuarial que é justamente uma das peculiaridades dos regimes previdenciários.
49. O passivo atuarial, também conhecido como provisão matemática previdenciária, pode conter os dois grupos: fundo em repartição e o fundo em capitalização. Somente haverá registro no fundo em repartição caso o ente institua segregação das massas, mas para o fundo em capitalização haverá registro em qualquer situação.
50. Em cada fundo deve ser apresentada a divisão em benefícios concedidos e a conceder, sendo que no primeiro caso estão os benefícios já concedidos aos segurados e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada, e, no segundo caso, ficam os benefícios a conceder para geração atual, ou seja, dos servidores ativos.
51. O fundo em repartição 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 (conta 2.2.7.2.2.01.01, para benefícios concedidos, e conta 2.2.7.2.2.02.03, para benefícios a conceder – INTRA OFSS).
52. Isso ocorre devido à responsabilidade que o ente da Federação possui de cobrir as insuficiências financeiras, porém as contas passaram a ter natureza intraorçamentária, uma vez que não reduz a obrigação atuarial patrimonial para o ente instituidor do regime de benefício definido.
53. Já o fundo em capitalização não possui contas redutoras para registro da contribuição patronal dos benefícios concedidos, visto que, em essência, essa contribuição é custo suplementar e não reduz o VABF na equação da PMP, portanto, não pode reduzir o passivo.
54. No caso do fundo em capitalização, a PMP de benefícios concedidos já evidenciará o montante da obrigação desse custo suplementar, então tais valores são registrados na unidade gestora do RPPS apenas por ocasião do reconhecimento do direito a receber essa transferência, visto que é de responsabilidade do ente a cobertura do déficit financeiro em qualquer fundo.
55. Logo, no caso do Fundo em Repartição, como optou-se por evidenciar na PMP os valores a serem aportados para cobertura do déficit financeiro, as contas contábeis são intraorçamentárias para que não haja omissão do passivo nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do ente.
56. Portanto, haverá o registro na PMP de Benefícios Concedidos e na PMP de Benefícios a Conceder da Obrigação atual de cobertura da insuficiência financeira (2.2.7.2.2.05.01 e 2.2.7.2.2.05.02) e nas contas redutoras refletindo as contribuições do ente para cobertura do déficit financeiro (2.2.7.2.2.01.01 e 2.2.7.2.2.02.03).
57. Ressalta-se que os registros são realizados para fins de transparência, tendo em vista as características intrínsecas do Fundo em Repartição, mas não há subestimação do passivo atuarial, já que o efeito é nulo na unidade gestora do RPPS com os registros nas contas informadas, mas no Balanço Consolidado do ente haverá o impacto da obrigação registrada.
58. Destaca-se que a ausência de conta contábil no PCASP estendido, em anos anteriores a 2023, não impedia o registro dos atos e fatos pelo ente. Embora não existisse no PCASP Federação conta contábil

específica para o registro da obrigação, a 8ª edição do MCASP, válido a partir de 2019, passou a tratar da cobertura do déficit financeiro e já indicava a conta de 5º nível 2.1.1.2.2.xx.xx – Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F) para o reconhecimento da obrigação no ente.

59. Nesse sentido, observa-se que, embora não existisse conta específica para tal registro no PCASP Federação, o MCASP já orientava para utilização de uma conta de passivo, a qual poderia ser detalhada pelo ente para realização do registro da obrigação.

60. Destaca-se, ainda, a existência da conta 2.1.1.2.2.06.00 – Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro a Pagar, no PCASP Estendido, que é de aplicação obrigatória para os entes que possuem RPPS em sua estrutura e que poderia ter sido utilizada pelo ente, por ser um detalhamento da conta indicada no próprio MCASP.

61. A IPC 14 – Procedimentos Contábeis relativos aos RPPS, traz o roteiro de contabilização exemplificativo da PMP de Benefícios Concedidos e de Benefícios a Conceder tanto para o Fundo em Repartição quanto para o Fundo em Capitalização, além das demais orientações para reconhecimento de ativos e passivos nas entidades gestoras do RPPS.

62. Quanto à contabilização no ente da Federação, enquanto patrocinador do regime, o MCASP trata do tema com esse foco, trazendo as disposições relacionadas para o adequado registro.

63. Ademais, frisa-se que esta Secretaria vem envidando esforços a fim de aprimorar a evidenciação contábil do passivo atuarial, inclusive com a recente revisão da IPC 14, o que também vai ao encontro das diretrizes de atualização e gestão do MCASP e do PCASP, com vistas ao atendimento à LRF, no que diz respeito à consolidação das contas públicas.

[3] No Brasil, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade é a entidade responsável por editar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TSP) em consonância com as IPSAS – *Internacional Public Sector Accounting Standards*, que são as normas internacionais de contabilidade editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (Ipsasb/Ifac).

[4] O 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, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

[5] Instituída pelo Decreto nº 10.265, de 5 de março de 2020;

[6] Há 8 Grupos de Trabalho (GT) constituídos, sendo que o GT 06 corresponde às discussões sobre as normas contábeis e fiscais relacionadas aos RPPS. Após estudo e discussão ampla da NBC TSP 15 e dos demais normativos vigentes sobre o assunto em reuniões para tratativas realizadas pelo referido grupo e de discussões para alinhamento com diversos atores envolvidos com o tema: Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade, Secretaria de Previdência Social - SPREV e Superintendência Nacional de Previdência Complementar – PREVIC.

[7] Portaria do Ministério de Estado do Trabalho e Previdência MTP nº 1467, de 023 de junho de 2022, que disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

[8] Crédito Unitário Projetado – PUC, que é um dos métodos de financiamento do passivo estabelecidos no art. 31 da Portaria MTP nº 1.467/2022.

[9] “Os entes da Federação somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP. Por exemplo, caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis.” (MCASP pag. 467)

CONCLUSÃO

64. Diante do exposto, e entendendo a relevância do tema, recomenda-se a ampla divulgação da presente Nota, com o intuito de orientar os entes da Federação quanto à contabilização da cobertura da insuficiência financeira nos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS.

Submeto à apreciação e deliberação superior.

Documento assinado eletronicamente

CLÁUDIA MAGALHÃES DIAS RABELO DE SOUSA

Coordenadora de Normas Contábeis e Fiscais da Federação

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário de Contabilidade Pública.

Documento assinado eletronicamente

ALEX FABIANE TEIXEIRA

Coordenador - Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Aprovo, publique-se.

Documento assinado eletronicamente

HERIBERTO HENRIQUE VILELA DOS NASCIMENTO

Subsecretário de Contabilidade Pública



Documento assinado eletronicamente por **Claudia Magalhaes Dias Rabelo de Sousa, Coordenador(a)**, em 24/03/2023, às 18:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Alex Fabiane Teixeira, Coordenador(a)-Geral**, em 24/03/2023, às 18:29, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Subsecretário(a) de Contabilidade Pública**, em 29/03/2023, às 16:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



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 **32420668** e o código CRC **4BC02FDB**.