



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Instituto Serzedelo Correa



Universidade de Brasília

Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público

**ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS DE EVIDENCIAÇÃO DOS
RECURSOS DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL**

JOSÉ PEDRO TAVARES DA SILVA

BRASÍLIA-DF, 2006

JOSÉ PEDRO TAVARES DA SILVA

**ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS DE EVIDENCIAÇÃO DOS RECURSOS DOS
REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Monografia apresentada como requisito do curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público, do Programa de Pós-Graduação do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, em parceria com a Universidade de Brasília.

Orientadora: Prof^a. Ms. Renilda de Almeida Moura

Brasília-DF, 2006

FICHA CATALOGRÁFICA

SILVA, José Pedro Tavares da
Análise dos Instrumentos de Evidenciação dos Recursos
dos Regimes Próprios de Previdência Social / José
Pedro Tavares da Silva, Brasília: UnB, 2006.

90 p.

Monografia – Pós-Graduação

Bibliografia

1. Contabilidade Pública 2. Regimes Próprios de
Previdência Social 3. Plano de Contas Aplicado aos
Regimes Próprios de Previdência Social 4. Contabilidade
Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social.

O homem é, por sua natureza, um animal feito para a sociedade civil. Assim, mesmo que não tivéssemos necessidade uns dos outros, não deixaríamos de desejar viver juntos. Na verdade, o interesse comum também nos une, pois cada um aí encontra meios de viver melhor. Eis, portanto, o nosso fim principal, comum a todos e a cada um em particular. Reunimo-nos, mesmo que seja só para pôr a vida em segurança. A própria vida é uma espécie de dever para aqueles a quem a natureza a deu e, quando não é excessivamente cumulada de misérias, é um motivo suficiente para permanecer em sociedade.

Excerto da obra "Política" do filósofo Aristóteles, 384 a 322 A.C.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quantidade de Servidores da União, Estados mais o DF e Municípios – 2004	11
Quadro 2 – Distribuição dos Recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social–RPPS Estaduais segundo a Aplicação Financeira – 30/06/2004	12
Quadro 3 – Distribuição dos Recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social Municipais segundo a Aplicação Financeira – 30/06/2004	12
Quadro 4 – Contas que evidenciam as Contribuições Patronais	69
Quadro 5 – Quadro demonstrativo das práticas contábeis adotadas na Administração Direta <i>versus</i> RPPS	80

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CD	Contribuição Definida
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
CRP	Certificado de Regularidade Previdenciária
DAI	Demonstração Analítica dos Investimentos
DF	Distrito Federal
DRAA	Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial
DVP	Demonstrativo das Variações Patrimoniais
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MPS	Ministério da Previdência Social
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
RPPS	Regime Próprios de Previdência Social
RGPS	Regime Geral da Previdência Social
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SRF	Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Relevância do Tema	10
1.2 Caracterização do Problema	13
1.3 Objetivos	15
1.4 Considerações Metodológicas	15
1.5 Organização do Trabalho	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Administração Pública	17
2.2 Finanças Públicas	20
2.2.1 Orçamento Público	26
2.3 Dever de Prestar Contas – Accountability	28
2.4 Controle dos Recursos Públicos	33
3. CONTABILIDADE PÚBLICA DO GOVERNO FEDERAL	36
3.1 Aspectos Gerais	36
3.2 Plano de Contas	40
3.3 Principais Práticas Adotadas	44
3.4 Evidenciação do Patrimônio Público	46
4. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL – RPPS	49
4.1 Aspectos Gerais Sobre os RPPS	49
4.2 Formas de Atuação	53
4.3 Entidades que Administram os RPPS	57
5. CONTABILIDADE APLICADA AOS RPPS	60
5.1 Práticas Contábeis Específicas para os RPPS	60
5.2 Plano de Contas Aplicado aos RPPS	77
5.3 Contabilidade Pública <i>versus</i> Contabilidade Aplicada aos RPPS	79
5.3.1 Pontos Críticos	82
6. CONCLUSÃO	85
REREFÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	87

1. INTRODUÇÃO

A previdência social que se conhece atualmente no Brasil é o resultado de um longo processo evolutivo. A expressão “Previdência Social” foi empregada pela primeira vez na Constituição Federal de 1946. Em 1988, foi introduzido na Constituição Federal o conceito de seguridade social, que é o gênero do qual fazem parte a previdência social, a assistência social e a saúde:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

No art. 6º a Constituição Federal reconhece, entre outros, a previdência social como um direito social de todos os brasileiros:

São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, **a previdência social**, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (grifo nosso).

Previdência é uma espécie de seguro que se faz, por meio de contribuições vertidas para um sistema previdenciário, cuja finalidade é assegurar a manutenção da renda do segurado quando da perda, temporária ou definitiva, de sua capacidade laborativa em decorrência de riscos sociais, tais como doença, invalidez, idade avançada, encargos familiares, reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.

A reforma na previdência, introduzida pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, efetuou profundas modificações no sistema previdenciário brasileiro, em especial na previdência dos servidores públicos, sendo considerada o marco inicial para se tentar controlar o desequilíbrio das contas previdenciárias, incorporando à Constituição um novo modelo de caráter contributivo, onde benefício e contribuição devem estar correlacionados de modo a permitir o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

Pouco antes disso, em 27 de novembro de 1998, a Lei n.º 9.717, conhecida como Lei Geral de Previdência Pública, já tinha estabelecido normas gerais para organização e

funcionamento dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos militares dos Estados e do Distrito Federal.

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, essas reformas foram impulsionadas pelas disfunções do sistema antigo:

A reforma da previdência dos servidores públicos no Brasil, expressa na Emenda Constitucional n.º 20 e disciplinada pela Lei n.º 9.717/98, só pode ser devidamente compreendida no contexto de uma profunda crise fiscal que se apoderou no país, e que a partir de 1998 acelerou o processo de ajuste das suas contas públicas e fez do controle dos sistemas previdenciários dos servidores públicos dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União um dos principais instrumentos para o pretendido ajuste fiscal. (BRASIL, 2002, p. 19).

Para a Confederação (2005, p. 17):

A Lei n.º 9.717/98 bem como a Emenda Constitucional n.º 20 do mesmo ano foram os marcos reguladores da previdência no setor público, estabelecendo, de forma sólida, o conceito de regime próprio de previdência para o servidor público civil e militares dos Estados e Distrito Federal. A organização desse regime demandou a instituição de normas gerais de contabilidade e de atuária, de modo a garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário.

As disfunções do sistema antigo, caracterizado por uma profusão de Regimes Próprios criados no âmbito dos Municípios e Estados sem que houvesse uma homogeneização nas regras operacionais, administrativas, contábeis e gerenciais produziram, como consequência, a ocorrência de fraudes, a concessão de aposentadorias extremamente generosas e o desvio de recursos para atividades não-previdenciárias, o que foi facilitado pela ausência de controle contábil dos repasses das contribuições devidas pelos Tesouros às respectivas entidades ou órgãos gestores.

Num contexto em que se tornou necessário racionalizar, dar transparência, segurança e confiabilidade, viabilizando e garantindo a estabilidade e a liquidez dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, o Ministério da Previdência Social editou a Portaria MPS n.º 916, de 15 de julho de 2003, contendo o Plano de Contas, o Manual das Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, cujo objetivo é dotar os entes públicos de instrumentos para registro dos atos e dos fatos relacionados à administração orçamentária, financeira e

patrimonial desses regimes, padronizando seus procedimentos contábeis e adequando-os às normas contidas na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

Destaque-se que a aplicação da Portaria MPS n.º 916/2003 deveria gerar efeitos somente a partir do exercício financeiro de 2005, com aplicação facultativa no exercício de 2004, contudo, a Portaria MPS 183, de 21 de maio de 2006 estabeleceu que os efeitos passam a ser gerados somente a partir do exercício financeiro de 2007, com aplicação facultativa nos exercícios de 2004 a 2006.

1.1 Relevância do Tema

Esta monografia analisa o tema: Análise dos Instrumentos de Evidenciação dos Recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS. A escolha do tema foi motivada pela percepção da relevância do assunto, pela necessidade de investigar se os procedimentos contábeis específicos dos RPPS estão sendo registrados de forma padronizada com aqueles adotados pelas unidades da administração direta do governo federal e se oferecem a transparência necessária para o controle pelo cidadão.

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 41, de 19 de dezembro de 2003, o sistema previdenciário brasileiro passou a conviver com quatro regimes distintos, direcionados a grupos específicos da população. O primeiro, e mais conhecido, é o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, administrado pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com cobertura obrigatória para todos os trabalhadores empregados regidos pelas leis trabalhistas do setor privado e para entes públicos que não tenham instituído um regime próprio, bem como para os trabalhadores autônomos, domésticos, rurais e segurados facultativos.

O segundo regime previdenciário brasileiro, foco do presente trabalho, é aquele voltado aos servidores públicos civis, nas três esferas da federação e dos militares dos Estados

e do Distrito Federal. (Caso não esteja instituído um Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, os servidores estatutários da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios serão segurados obrigatórios do RGPS).

O terceiro regime previdenciário é aquele voltado especificamente aos militares federais que, nos termos do art. 142 da Constituição da República, está disciplinado na Lei nº 6.880 (Estatuto dos Militares), de 9 de dezembro de 1980. Neste caso, afigura-se um regime previdenciário em que há extensão do vínculo de trabalho da atividade para a inatividade, sendo total a responsabilidade do Tesouro Nacional com o pagamento de proventos para os militares da reserva e reformados.

Por fim, há o regime de Previdência Complementar optativo, destinado àqueles que desejam um benefício suplementar ao obtido nos seus respectivos regimes.

A relevância do tema se justifica pela natureza do assunto, pela quantidade de servidores envolvidos e pelo volume de recursos, que podem ser observados pelos quadros 1, 2 e 3 abaixo.

Segundo o Informe de Previdência Social do Ministério da Previdência Social (BRASIL, agosto 2004, p. 2), atualmente os Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS oferecem proteção previdenciária aos servidores da União, de todos os Estados mais o DF e de 2.134 municípios, o que representa 38,4% do total de 5.560 municípios existentes no país. Ao todo, entre servidores ativos, inativos e os pensionistas da União, dos Estados mais o DF e de alguns municípios, estão cobertas 7.744.158 pessoas, conforme Quadro 1.

Ente	Ativos	Inativos	Pensionistas	Total	%
União ¹	905.845	545.551	419.562	1.870.958	24,16
Estados ²	2.626.076	973.683	550.558	4.150.317	53,59
Municípios ³	1.355.490	269.118	98.275	1.722.883	22,25
Total	4.887.411	1.788.352	1.068.395	7.744.158	100,00

Quadro 1 – Quantidade de Servidores da União, Estados mais o DF e Municípios – 2004

Fonte: Boletim Estatístico de Pessoal – junho-2004/MPOG; SPS/MPS Elaboração: SPS/MPS

1 Posição em maio/04, excluindo-se os servidores de empresas públicas e sociedades de economia mista.

2 Dados de todos os estados mais DF.

3 Refere-se a 1.599 Municípios com RPPS que preencheram o Demonstrativo Previdenciário até 27/10/2004.

Ainda segundo o Informe de Previdência Social do Ministério da Previdência Social (BRASIL, outubro 2004, p. 5), o volume de recursos alocados em aplicações financeiras de 21 estados e de 983 municípios atingiu um montante de R\$ 19,4 bilhões. Em relação aos segmentos de mercado, essas aplicações financeiras concentram-se fundamentalmente em renda fixa, conforme Quadros 2 e 3, a seguir:

Tipo de Aplicação	Valores (R\$)
Imóveis	
<i>Edificações de uso residencial</i>	9.362.040,00
<i>Edificações de uso público</i>	-
<i>Edificações de uso comercial</i>	15.849.550,44
<i>Terreno</i>	99.982.674,19
Renda Fixa	
<i>Títulos do Bacen pré-fixado</i>	-
<i>Poupança</i>	1.850.246,01
<i>Títulos do Bacen pós-fixado</i>	-
<i>CDB</i>	-
<i>Títulos do TN pré-fixado</i>	202.447.637,97
<i>Fundos</i>	623.940.424,99
<i>Títulos do TN pós-fixado</i>	11.669.020.475,77
Renda Variável	
<i>Ações</i>	-
<i>Fundos</i>	961.877,00
Total	12.623.414.926,37

Quadro 2 – Distribuição dos Recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS Estaduais segundo a Aplicação Financeira – 30/06/2004

Fonte: Demonstrativo Financeiro de 30/06/2004 extraído em 22/11/2004. Elaboração: SPS/MPS

Tipo de Aplicação	Valores (R\$)
Imóveis	
<i>Edificações de uso residencial</i>	545.119,42
<i>Edificações de uso público</i>	34.957.316,24
<i>Edificações de uso comercial</i>	53.091.614,55
<i>Terreno</i>	10.070.780,21
Renda Fixa	
<i>Títulos do Bacen pré-fixado</i>	2.546.042,43
<i>Poupança</i>	13.826.601,25
<i>Títulos do Bacen pós-fixado</i>	28.122.085,76
<i>CDB</i>	5.730.680,02
<i>Títulos do TN pré-fixado</i>	69.604.037,53
<i>Fundos</i>	3.688.188.057,81
<i>Títulos do TN pós-fixado</i>	2.779.231.122,72
Renda Variável	
<i>Fundos</i>	30.141.372,02
<i>Ações</i>	7.738.980,42
<i>Outros</i>	256.461,93
Total	6.724.050.272,31

Quadro 3 – Distribuição dos Recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS Municipais segundo a Aplicação Financeira – 30/06/2004

Fonte: Demonstrativo Financeiro de 30/06/2004 extraído em 22/11/2004. Elaboração: SPS/MPS

Segundo o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

A União trata seu RPPS orçamentariamente, com ação e fonte próprias, tendo créditos destinados exclusivamente para o pagamento de benefícios previdenciários. Como atualmente os recursos relativos à contribuição dos servidores e à contribuição patronal são insuficientes para custear a folha de inativos e pensionistas, o Governo Federal tem efetuado aporte de recursos da Fonte 100 (Fonte Tesouro) sob a rubrica “cobertura de déficit”, para cobrir a diferença, sem ter, ainda, ativos financeiros capitalizados. (BRASIL, 2005, p. 19).

Cabe destacar que caso haja insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras.

1.2 Caracterização do Problema

A Lei nº 9.717/1998 determina que os Regimes de Próprios de Previdência Social (RPPS) deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial.

No inciso II do art. 9º a Lei nº 9.717/98 estabelece que compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social, o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais que, entre outros aspectos, visam ao controle contábil e financeiro dos Regimes Próprios de Previdência Social.

No âmbito da administração pública, a contabilização dos atos e fatos da gestão, bem como a elaboração de balanços e demonstrativos contábeis, orçamentários e financeiros deve obedecer às normas estatuídas na Lei nº 4.320/64 e alterações posteriores.

A sujeição dos regimes próprios de previdência aos preceitos da Contabilidade Pública é corroborada pela Lei Geral de Previdência Pública (Lei nº 9.717/98):

Art. 6º Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios de que trata o artigo 1º e, adicionalmente, os seguintes preceitos:

[...]

VII - avaliação de bens, direitos e ativos de qualquer natureza integrados ao fundo, em conformidade com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e alterações subseqüentes.

Além disso, o parágrafo 2º do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que: “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”.

Ainda de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 69 O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Essas determinações legais agregaram novos fatos contábeis que foram contemplados no Plano de Contas para os Regimes Próprios de Previdência Social, contribuindo assim para incrementar a estrutura original do Plano de Contas da União proposta pela Secretaria do Tesouro Nacional. Isto ocorreu principalmente devido ao enfoque dado às aplicações financeiras permitidas pela Resolução CMN nº 3.244/2004 e à necessidade de inclusão de contas relativas à gestão do passivo atuarial, o qual envolve o processo de concessão dos benefícios e de regularização do seu pagamento.

Cabe ressaltar que o art. 7º da Lei n.º 9.717/1998, só prevê a aplicação de sanções pelo eventual descumprimento do disposto nesta Lei aos Estados, Distrito Federal e Municípios que organizem e mantenham regimes próprios de previdência social. Sendo assim, embora o RPPS dos servidores públicos federais esteja organizado, especificamente com relação aos objetivos da Portaria MPS n.º 916/2003, a União, por não sofrer penalidade, poderá deixar de registrar atos e fatos relacionados à administração orçamentária, financeira e patrimonial do regime próprio dos servidores públicos federais.

Diante dos fatos apresentados cabe a seguinte indagação: A Administração Pública, após o advento da Portaria MPS n.º 916/2003, possui os elementos necessários para a evidenciação e controle do patrimônio dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS?

1.3 Objetivos

O objetivo geral do trabalho ora apresentado é o de identificar os procedimentos contábeis específicos dos RPPS.

Especificamente, o trabalho terá os seguintes desdobramentos:

- a) Identificar e caracterizar os Regimes Próprios de Previdência Social;
- b) Mapear as práticas contábeis adotadas pelas entidades da administração direta e pelos Regimes Próprios de Previdência Social;
- c) Identificar no Plano de Contas dos Regimes Próprios de Previdência Social as inovações que podem influenciar a adoção de novas práticas contábeis na administração direta;
- d) Elaborar quadro demonstrativo das práticas contábeis adotadas pela administração direta e pelas entidades que administram os RPPS.

1.4 Considerações Metodológicas

A metodologia utilizada neste trabalho foi a pesquisa bibliográfica e documental. Foram utilizados livros, dissertações, publicações especializadas, a legislação e normas contábeis editadas no âmbito federal. A legislação específica foi a mais explorada devido à escassez de literatura especializada no assunto.

Da legislação específica, destaca-se a Portaria MPS nº 916, de 15 de julho de 2003, que aprova o Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos RPPS, sendo a principal fonte utilizada neste trabalho

para a identificação dos procedimentos contábeis específicos que devem ser adotados pelas entidades que administram os RPPS.

1.5 Organização do Trabalho

O trabalho está estruturado em seis capítulos. O primeiro, a Introdução, refere-se ao desenvolvimento geral do trabalho, informando sobre a relevância do tema, a caracterização do problema, seus objetivos e a metodologia utilizada.

O Capítulo 2 – Referencial Teórico – enfoca alguns aspectos relevantes da estrutura da administração pública brasileira, aborda conceitos de finanças públicas, tece algumas considerações sobre o tema *accountability* e sobre o controle de recursos públicos.

O Capítulo 3 – Contabilidade Pública do Governo Federal – trata dos aspectos gerais da contabilidade governamental, detalhando o plano de contas do governo federal, as principais práticas adotadas pelas entidades públicas brasileiras que integram a administração direta, finalizando com tópico específico sobre a evidenciação do patrimônio público.

O Capítulo 4 – Regimes Próprios de Previdência Social – apresenta uma visão geral sobre os RPPS, sua forma de atuação e a natureza jurídica das entidades que administram esses regimes.

No Capítulo 5 – Contabilidade Aplicada aos RPPS – são apresentados as práticas contábeis específicas e o Plano de Contas aplicado aos RPPS introduzido pela Portaria MPS nº 916, de 15 de julho de 2003, sendo extraído quadro resumo das principais diferenças nas práticas contábeis adotadas pela Administração Direta e pelas entidades que administram os RPPS. Identifica ainda alguns pontos considerados críticos.

O Capítulo 6 – Conclusão – faz o fechamento do trabalho, apresentando as conclusões obtidas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública

Em uma democracia, Estado e sociedade devem formar um todo harmônico e indivisível. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito cujas competências e limites de atuação estão definidos principalmente na Constituição. O Estado brasileiro deve assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça. Para a consecução desses objetivos, o Estado organiza-se sob a forma de “Administração Pública” que abrange tanto as atividades de planejamento, direção e comando como as atividades de execução.

Para Medauar (1998, p. 45):

Sob o ângulo organizacional, Administração Pública representa o conjunto de órgãos e entes estatais que produzem serviços, bens e utilidades para a população, coadjuvando as instituições políticas de cúpula no exercício das funções de governo.

Para Silva (1997, p. 604), “Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos preordenados à execução das decisões políticas.” Para o autor essa definição destaca dois aspectos da Administração Pública: sua subordinação ao Poder Político e sua natureza instrumental, ou seja, algo de que o poder político se serve para atingir fins definidos.

O art. 37 da Constituição Federal delimita a atuação da Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecendo sua submissão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Segundo Silva (1997), o art. 37 da Constituição emprega a expressão “Administração Pública” em dois sentidos. Como conjunto orgânico, ao falar em

Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e como atividade administrativa, quando determina sua submissão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Nos termos do art. 1º da Constituição Federal, o Brasil é uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

Nos termos do art. 18 da Constituição Federal, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos de nossa Lei Maior.

Por esses motivos, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil reflete bem essa forma de governo, na medida em que coexistem as Administrações Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, todas autônomas, sendo que, quanto à forma de atuação, em cada uma dessas Administrações pode existir a Administração Direta e a Indireta.

Segundo Medauar (1998), essa divisão terminológica iniciou-se com o Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, conhecido como Reforma Administrativa, que estabeleceu na Administração Federal a distinção entre a Administração Direta e a Administração Indireta. Essa sistematização da estrutura administrativa introduzida pelo decreto-lei se propagou para os níveis estaduais e municipais.

A Administração Pública Direta compreende o conjunto de órgãos integrados na estrutura dos poderes que executam as funções privativas do Estado, bem como seus órgãos auxiliares, aos quais não se atribui personalidade jurídica própria.

Di Pietro (2005) esclarece que, conforme estabelece o art. 1º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, órgão é “a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da Administração indireta”. Isto equivale a dizer que o órgão não tem personalidade jurídica própria, já que integra a estrutura da Administração Direta, ao contrário

da entidade, que constitui “unidade de atuação dotada de personalidade jurídica” (inciso II do mesmo dispositivo); é o caso das entidades da Administração Indireta.

No ordenamento jurídico brasileiro, compõem a Administração Pública Indireta as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações públicas, instituídas por lei com vistas à descentralização administrativa. Para Medauar (1998, p. 62), “[...] descentralização administrativa significa a transferência de poderes de decisão em matérias específicas a entes dotados de personalidade jurídica própria.”

Esses entes podem se revestir de personalidade jurídica de direito público ou privado. Para Medauar (1998, p.74):

Cada uma dessas entidades possui personalidade jurídica própria, que não se confunde com a personalidade jurídica da entidade maior a que se vinculam – União ou Estado-membro Município. Tendo personalidade jurídica, são sujeitos de direitos e encargos por si próprios, realizando atividades e atos do mundo jurídico em seu próprio nome.

Di Pietro (2005, p. 375) identifica os vários traços comuns entre o regime jurídico das pessoas públicas e o das pessoas de direito privado instituídas pelo Estado:

1. todas têm personalidade jurídica própria, o que implica direitos e obrigações definidos em lei, patrimônio próprio, capacidade de auto-administração, receita própria;
2. a sua criação é sempre feita por lei, exigência que consta agora do artigo 37, XIX, da Constituição;
3. a sua finalidade essencial não é o lucro e sim a consecução do interesse público;
4. falta-lhes liberdade na fixação ou modificação de seus próprios fins; é a própria lei singular que, ao criar a entidade, define o seu objeto, o qual só pode ser alterado por outra lei da mesma natureza;
5. elas não têm a possibilidade de se extinguirem pela própria vontade; sendo criadas por lei, só outra lei poderá extingui-las, em consonância com o princípio do paralelismo das formas; por isso mesmo, não se aplicam a essas entidades as formas normais de extinção previstas no direito civil e comercial;
6. a todas elas se aplica o controle positivo do Estado, o qual tem por finalidade verificar se a entidade está cumprindo os fins para os quais foi criada.

Nesse contexto se inserem as entidades que administram os Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS. O art. 6º da Lei n.º 9.717, de 27 de novembro de 1998, facultou aos entes federados a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios estabelecidos em seu artigo 1º e, adicionalmente, alguns preceitos:

Art. 6º Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios de que trata o artigo 1º e, adicionalmente, os seguintes preceitos:

I - estabelecimento de estrutura técnico-administrativa, com conselhos de administração e fiscal e autonomia financeira;

II - existência de conta do fundo distinta da conta do Tesouro da unidade federativa;

III - aporte de capital inicial em valor a ser definido conforme diretrizes gerais;

IV - aplicação de recursos, conforme estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional;

V - vedação da utilização de recursos do fundo de bens, direitos e ativos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados;

VI - vedação à aplicação de recursos em títulos públicos, com exceção de títulos do Governo Federal;

VII - avaliação de bens, direitos e ativos de qualquer natureza integrados ao fundo, em conformidade com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e alterações subsequentes;

VIII - estabelecimento de limites para a taxa de administração, conforme parâmetros gerais;

IX - constituição e extinção do fundo mediante lei.

A estrutura necessária para implementar um regime próprio depende das peculiaridades de cada ente federativo, podendo ser organizado como um departamento interno do ente, que disponibilizará estrutura e pessoal para a sua operacionalização, ou por meio de um ente autônomo – autarquia ou fundação – com personalidade jurídica própria. As peculiaridades das entidades que administram os RPPS serão apresentadas no Capítulo 4 do presente estudo.

2.2 Finanças Públicas

O preâmbulo da Constituição Federal destaca que o Estado Brasileiro destina-se a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias. Portanto, da mesma forma que todos os estados democráticos, a finalidade do Estado Brasileiro é a realização do bem comum.

Ratificando esse entendimento, Pereira (2003, p. 55) afirma: “O Estado, não sendo um fim em si mesmo, tem por finalidade precípua atender à razão natural da vida em sociedade e promover a realização das expectativas do homem em busca da felicidade comum, ou seja, da realização do bem comum”.

Harada (2006) considera que a noção de bem comum é difícil e complexa, podendo ser conceituada como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, estimulando a compreensão e a prática de valores espirituais.

Para que o Estado possa alcançar seus objetivos e proporcionar o bem comum deverá desenvolver atividades financeiras, que envolvem a obtenção de receitas e a realização de despesas. A atividade financeira do Estado é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas. Sobre o assunto, Deodato (1984, p. 6) assim se manifesta:

Essas necessidades são infinitas. De terras, de casas, de estradas, de ruas, de pontes, de navios, de defesa interna e externa, de justiça, de funcionários e trabalhadores. Um mundo, enfim, de bens e serviços. Mundo que cresce, dia a dia, com o intervencionismo do Estado, em busca do bem-estar social. As suas funções não são mais, apenas, as de assegurar a ordem e a justiça, mas as de previdência e assistência. O zelo pela velhice e pela doença. Pela existência digna. Pela família. Tudo isso custa dinheiro. E é a aquisição de dinheiro que constitui, precipuamente, a atividade financeira do Estado, que é, em síntese, um ente que arrecada e que paga.

A atividade financeira do Estado deve ser compreendida no contexto das Finanças Públicas. Para Moura (2003, p. 33), “Em uma visão abrangente, Finança pública pode ser definida como a arte de estudar as formas pelas quais o Estado obtém suas receitas e como essas são aplicadas na satisfação das necessidades públicas na forma de realização de despesas.”

Para Pereira (2003, p. 41): “A atividade financeira do Estado consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades cuja satisfação está sob a sua responsabilidade ou transferidas a outras pessoas jurídicas de direito público.” Pereira (2003) assinala ainda que a atividade financeira do Estado (na qual se coordenam elementos econômicos, políticos e jurídicos) não se restringe a mera arrecadação dos meios

indispensáveis à prestação dos serviços públicos. Desenvolve-se a atividade financeira do Estado, em quatro áreas afins: receita pública (obter); despesa pública (despender); orçamento público (gerir); e crédito público (criar).

Receita pública é, portanto, o ingresso de dinheiro nos cofres públicos. Para Pereira (2003, p. 42):

Receita pública, em sentido amplo, é o ingresso de dinheiro nos cofres públicos que se efetiva de maneira permanente no patrimônio do Estado e que não esteja condicionado a sua devolução ou correspondente baixa patrimonial, ou seja, caracteriza-se como um ingresso definitivo de recursos ao patrimônio público, sem qualquer compromisso ou obrigatoriedade, aumentando as disponibilidades do tesouro.

Para Harada (2006), o conceito de receita pública não se confunde com o de entrada. Todo ingresso de dinheiro aos cofres públicos caracteriza uma entrada. Contudo, nem todo ingresso corresponde a uma receita pública, uma vez que existem ingressos que representam meras “entradas de caixa”, como cauções, fianças, depósitos recolhidos ao Tesouro, empréstimos contraídos pelo poder público etc., que são representativos de entradas provisórias que devem ser, oportunamente, devolvidas.

A Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, não define o que seja receita pública, no entanto, atendendo ao princípio da universalidade orçamentária, estabelece que:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

Dessa forma, o legislador classificou a receita pública em dois grupos: Receita orçamentária e Receita extra-orçamentária. Para Kohama (1998, p. 86), “A Lei ressalta claramente dois tipos de receita: as que fazem parte da Lei de Orçamento e as se constituem em simples entradas financeiras compensatórias, não devendo, portanto, ser consideradas naquela lei orçamentária.”

Para Mota (2005, p. 51) – ratificando o entendimento de Kohama – a Lei 4.320/64 deixa claro que não se consideram receitas as entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros:

A Lei é sábia esclarecendo que esses ingressos não podem constar do orçamento por se tratarem de simples fatos de gestão financeira, que não enriquecem o patrimônio público. Quando a Lei 4.320/64, no artigo 35, estabeleceu que a receita deverá ser reconhecida adotando-se o regime de caixa, referiu-se apenas à receita orçamentária, conforme a categoria econômica (correntes e de capital), classificação que é estabelecida no artigo 11 dessa mesma lei.

A Lei 4.320/64 classifica a receita pública por categorias econômicas em receitas correntes e receitas de capital:

Art. 11 A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

[...]

Observa-se assim que a Lei considera como receita pública tanto as que se integram ao patrimônio público de forma permanente como também as que são oriundas de constituição de dívidas.

Mota (2005, p. 50), assim define receita pública:

A receita pública é, então, representada pelo conjunto de ingressos ou embolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicada na aquisição de meios (bens e serviços), visando financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na lei orçamentária. Então, a receita pública é a orçamentária.

Moura (2003, p. 35) observa que:

A administração pública, ao proceder aos registros das receitas que integram o patrimônio público de forma definitiva e positiva, classifica-a como receita pública efetiva, e as que estão sujeitas a acréscimos de passivos, ou decréscimos no ativo, como receitas públicas não-efetivas, pois não alteram quantitativamente o patrimônio público.

O art. 195 da Constituição Federal dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos

provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos; e

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Especificamente quanto aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), o custeio desses regimes, previsto no art. 40 da Constituição Federal, se realiza mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas.

No art. 149, § 1º da Constituição Federal, está previsto que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

A Lei 10.887, de 18 de junho de 2004, estabelece que a contribuição social do servidor público ativo de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência social, será de 11% (onze por cento), incidente sobre a totalidade da base de contribuição. De acordo com a mesma lei, a contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.

No âmbito dos RPPS, todos os recursos recebidos pelas Entidades que administram esses regimes são considerados previdenciários, sendo classificados pela Portaria

MPS n.º 916, de 15 de julho de 2003, como Receitas de Contribuições (contribuições dos servidores, dos inativos e dos pensionistas) e Repasses Previdenciários Recebidos pelo RPPS (contribuição patronal e outros aportes ao RPPS realizados pelo ente público), que pertencem à classe Resultado Aumentativo do Exercício.

Despesa pública é o dispêndio financeiro aplicado, conforme autorização legislativa, visando ao atendimento das necessidades da população. Para Pereira (2003, p. 43):

Despesa pública é definida como a aplicação de determinada quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, com base numa autorização legislativa, para execução de um fim a cargo do governo. Os elementos constitutivos da despesa pública são de natureza econômica, de natureza jurídica e de natureza política.

As despesas públicas podem ser entendidas como o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. A despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Nesse sentido, as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos. As despesas, a exemplo das receitas, podem ser orçamentárias e extra-orçamentárias, dependendo de estar ou não incluídas no orçamento.

Baleeiro (*apud* HARADA 2006, p. 49), define despesa pública como sendo “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.

Moura (2003, p. 37) observa que: “A Lei n. 4.320/1964 não definiu o termo despesa. No seu texto, limitou-se a classificar as despesas e vinculá-las a uma autorização legislativa, ou seja, qualquer gasto efetivado pela administração pública tem de estar fixado na Lei Orçamentária Anual (LOA)”.

Para Mota (2005, p. 98):

A despesa pública, então, consiste na realização de gastos autorizados pela lei orçamentária, isto é, a utilização ou a aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a posteriori (quando da execução da despesa a prazo), implicando a assunção de compromissos.

Para Mota (2005), muito embora todos os gastos do governo sejam denominados pela Lei 4.320/64 de despesa e implementados na lei orçamentária com esse título, gastos

orçamentários que não provocam qualquer alteração no patrimônio líquido público, na ótica da Ciência Contábil, não podem ser intitulados de despesa, devendo, dessa forma, ser segregados em despesas efetivas e despesas não-efetivas.

Nos termos do inciso art. 167, inciso XI da Constituição Federal, é vedado a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Para os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), o art. 1º, inciso III, da Lei 9.717/98, estabelece que as contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes.

No âmbito dos RPPS, as despesas realizadas pelas Entidades que administram esses regimes estão regulamentadas na Portaria MPS n.º 4.992, de 5 de fevereiro de 1999, sendo classificados na Portaria MPS n.º 916, de 15 de julho de 2003.

2.2.1 Orçamento Público

No art. 165, inciso III, § 5º, a Constituição Federal estabelece que, por iniciativa do Poder Executivo, 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.

Para Moura (2003, p. 41):

O orçamento público pode ser entendido como o ato administrativo revestido de força legal, que estabelece um conjunto de ações governamentais a serem realizadas durante determinado período de tempo – que estima o montante de recursos a serem

arrecadados –, fixa o montante das despesas a serem realizadas na manutenção da máquina pública e na aquisição de bens e serviços a serem colocados à disposição da comunidade.

Segundo Mota (2005, p. 16):

O orçamento público, portanto, é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam as necessidades da população.

Para Giacomoni (2005, p. 64):

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. Seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções, hoje marcadamente diversas daquelas que o distinguiam no passado. Assim, o entendimento de sua conceituação atual fica facilitado a partir da análise que caracterizou a transformação de seus papéis principais, que, por sua vez, determinaram alterações na importância relativa de cada um dos aspectos citados.

Nesse sentido, a história da evolução do orçamento público brasileiro se divide em duas fases: o orçamento tradicional, que, segundo Giacomoni (2005), teve como função principal o controle político sobre os atos de gestão praticados por gestores de recursos públicos; e o orçamento moderno, utilizado como instrumento de administração e de integração ao planejamento.

Conforme visto, a Constituição estabelece que, anualmente, apenas uma única lei orçamentária englobará o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social. As esferas orçamentárias fiscal e da seguridade social devem seguir as regras da Lei 4.320/64, enquanto que a esfera que trata dos investimentos das estatais deve obedecer à Lei 6.404/76.

Especificamente sobre o orçamento da seguridade social, a Constituição Federal estabelece que deverá abranger 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.

Para Giacomoni (2005), o orçamento da seguridade social representa uma dupla novidade. Em primeiro lugar, pelo destaque concedido às três funções – saúde, previdência e

assistência –, a ponto de separá-las das demais e juntá-las em peça orçamentária própria. Em segundo lugar, por submeter ao processo orçamentário comum os orçamentos das autarquias previdenciárias, cuja aprovação, no regime constitucional anterior, dava-se por decreto do Poder Executivo.

Moura (2003, p. 42) destaca que:

O orçamento anual brasileiro é elaborado pelo Poder Executivo, por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e encaminhado ao Congresso Nacional para apreciação e votação. Após a sua aprovação, encontra-se apto a ser executado e controlado pela Contabilidade Governamental, que concentra esforços na criação de mecanismos contábeis que viabilizem o acompanhamento e a evidenciação de sua execução, apresentando-se com características peculiares e especiais.

As entidades que administram os Regimes Próprios de Previdência Social, instituídas na forma de fundo, autarquia ou fundação, quando da elaboração de seus orçamentos, devem observar as mesmas regras aplicáveis a qualquer outra entidade pública.

As peculiaridades na elaboração do orçamento dos RPPS serão abordadas no Capítulo 4 deste trabalho. Entre essas peculiaridades, destaca-se o tratamento orçamentário das contribuições patronais, a constituição da reserva orçamentária dos RPPS e o tratamento de Ativo Financeiro da sua carteira de investimentos.

2.3 Dever de Prestar Contas - Accountability

O princípio da publicidade, inserido no artigo 37 da Constituição, pressupõe a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública.

A Constituição Federal está permeada com diversos dispositivos que asseguram a todos os cidadãos o acesso à informações de interesse particular, coletivo ou geral. Exemplo disso é o § 3º, art. 31 em que está estabelecido que as contas dos Municípios ficarão durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

No âmbito federal, o parágrafo único do art. 71 da Constituição prevê que devem prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O § 2º do art. 74 da Constituição estabelece que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Portanto, toda Administração Pública tem o dever de prestar contas perante a sociedade e esta tem o direito de controlar suas ações. Este é exatamente o conceito de *accountability*, próprio do sistema anglo-saxão, que consiste no controle, por parte da população, dos atos de seus governantes.

Para Slomski (2003, p. 367), “Na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta e que prestem contas de seus atos.”

Campos (1990, p. 31) ressalta que a dificuldade de se encontrar uma tradução literal para a língua portuguesa do termo *accountability* deriva da ausência de cultura da participação popular na fiscalização e controle dos governos e da falta compreensão do conceito pela maioria da população:

Ao longo dos anos fui entendendo que faltava aos brasileiros não precisamente a palavra, ausente tanto na linguagem comum como nos dicionários. Na verdade, o que nos falta é o próprio conceito, razão pela qual não dispomos da palavra em nosso vocabulário.

Segundo Akutsu e Pinho (2002, p. 731), “O conceito de *accountability* envolve duas partes: a primeira delega responsabilidade para que a segunda proceda à gestão dos recursos; ao mesmo tempo, gera a obrigação daquele que administra os recursos de prestar contas de sua gestão, demonstrando o bom uso desses recursos”. Ressaltam ainda que essa

característica de relação bilateral pode ser traduzida como a obrigação de uma parte (o agente) prestar contas de seus atos à outra parte (principal).

Nesse sentido, *Accountability* é o processo pelo qual os indivíduos responsáveis pelas entidades do setor público são chamados a prestar contas de todos os aspectos de seu desempenho como administradores públicos.

Entretanto, Przeworski (*apud* SOUZA 2006), reconhece a limitação do *accountability* ao analisá-lo à luz da teoria da agência, quando constata que falta a informação completa ao principal (no caso, a sociedade) sobre as atividades do agente (o governo), uma vez que nem sempre basta observar os resultados para julgar se o governo está fazendo tudo o que se pode para promover o bem-estar de todos ou se está servindo a interesses particulares.

Verifica-se assim, que o conceito de *accountability* pressupõe a integração dos meios de controle formais e informais, ou seja, o controle exercido tanto pela estrutura oficial de controle como a fiscalização direta da sociedade. Os dois tipos de controle podem e devem se sobrepor, induzindo o aprimoramento dos demonstrativos utilizados para torná-los de fácil compreensão por toda a sociedade.

Araújo (2004, p. 77), lembra que, no setor governamental: “A prestação de contas pode ser conceituada como sendo um conjunto de demonstrativos contábeis, de informações financeiras e de desempenho, que vão espelhar, em determinado período, o resultado da gestão pública.” Observa ainda Araújo (2004, p. 77) que:

Não existe um modelo aceito por todos, universal e padronizado que defina os componentes de uma prestação de contas no setor governamental, mas ela deve ser elaborada de modo a demonstrar, da forma mais oportuna, clara e evidente possível, os resultados da gestão da coisa pública, que, nos moldes preconizados pela LRF, deve ser transparente.

As demonstrações contábeis constituem-se nos principais documentos que integram as prestações de contas. Para que a *accountability* se torne uma realidade as prestações de contas devem ser transparentes e de fácil compreensão.

Contudo, ao abordar a evidenciação, Iudícibus (2004) afirma que o *disclosure* está ligado aos objetivos da Contabilidade, garantindo informações diferenciadas para os vários tipos de usuários. O autor lembra que o tipo e a quantidade de evidenciação dependem da capacidade do destinatário da informação em interpretar os dados contábeis.

Segundo Moura (2003, p. 49), “No setor público, o critério para se estabelecer uma entidade contábil pode não ser a autonomia patrimonial, mas a necessidade de evidenciar a situação daqueles que periodicamente devem prestar contas”.

Especificamente com relação aos RPPS, o inciso VI do artigo 1º da Lei 9.717/98 impõe o pleno acesso dos segurados às informações relativas à gestão do regime e participação de representantes dos servidores públicos e dos militares, ativos e inativos, nos colegiados e instâncias de decisão em que os seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação.

A lei Geral de Previdência Pública não estabelece o quantitativo mínimo de membros dos conselhos que formam os fundos previdenciários, contudo, caso esses conselhos sejam constituídos, devem contar obrigatoriamente com a representação de servidores ativos, inativos e pensionistas, por força do art. 5º, inciso IV da Portaria MPS n.º 172, de 11 de fevereiro de 2005.

A estrutura desses fundos normalmente possui a seguinte composição: Conselho Deliberativo – órgão máximo da estrutura organizacional responsável pela definição da política geral de administração da entidade e de seus planos de benefícios; Conselho Fiscal – órgão de controle interno da entidade; e Diretoria-Executiva – órgão responsável pela administração da entidade, em conformidade com a política de administração traçada pelo Conselho Deliberativo.

No âmbito da União, a lei n.º 10.887/2004 estabelece que a unidade gestora do regime próprio de previdência dos servidores contará com colegiado, com participação

paritária de representantes e de servidores dos Poderes da União, cabendo-lhes acompanhar e fiscalizar sua administração, na forma do regulamento; procederá, no mínimo a cada 5 (cinco) anos, a recenseamento previdenciário, abrangendo todos os aposentados e pensionistas do respectivo regime; e disponibilizará ao público, inclusive por meio de rede pública de transmissão de dados, informações atualizadas sobre as receitas e despesas do respectivo regime, bem como os critérios e parâmetros adotados para garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social:

A política de transparência sobre as operações dos RPPS assume importância estratégica pois, nos regimes de capitalização do tipo benefício definido, como é o caso dos Regimes Próprios, existe uma relação íntima entre três componentes fundamentais do plano previdenciário: patrimônio acumulado, contribuições a serem recebidas e benefícios a serem pagos. (BRASIL, 2002, p. 49).

Este tripé fundamental do novo modelo deve ser expresso em demonstrativos contábeis, financeiros e orçamentários, e devidamente apropriados e compreendidos, de sorte a permitir avaliações que dificilmente seriam obtidas com o tradicional modelo de repartição simples. Aliás, a prática de avaliações deve ser uma constante na administração dos Regimes Próprios, sobretudo porque o bom desempenho na administração dos recursos e no acompanhamento das ocorrências dos eventos que afetam o plano previdenciário e implicam em alterações nas hipóteses atuariais são vitais para a tranquilidade dos seus beneficiários.

Por outro lado, o conceito de transparência deve ir além da disponibilização de informações sobre os RPPS, compreendendo também o esforço pedagógico para facilitar aos servidores e cidadãos o entendimento, a interpretação e a análise dos dados. Isto requer, preliminarmente, o estabelecimento dos critérios para o registro dessas informações e a existência de um plano de contas específico e de normas que possibilitem a homogeneização dos procedimentos contábeis.

2.4 Controle dos Recursos Públicos

A Constituição Federal contém dispositivos destinados a garantir e aperfeiçoar o desenvolvimento de mecanismos de controle do Estado. Esses mecanismos situam-se não apenas no âmbito do próprio aparelho estatal, como também têm sido difundidos por toda a sociedade.

Para Di Pietro (2005, p. 636):

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

A prestação de contas dos agentes públicos constitui em um dos principais mecanismos da Constituição Federal para controle dos recursos públicos, tanto é assim que, na condição de princípio constitucional sensível, enseja, inclusive, a intervenção federal ou estadual:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:
[...]
VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:
[...]
d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.

Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:
[...]
II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei.

Ao tratar da fiscalização da administração pública, a Constituição estabeleceu que o controle externo, no âmbito da União, compete ao Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Foram ampliadas consideravelmente as atribuições da Corte de Contas, como reflexo da preocupação do constituinte originário em dotar o Órgão de instrumentos jurídicos adequados para exercer sua missão institucional.

Dentre as múltiplas atribuições do controle externo, inclui-se o natural controle que os Tribunais de Contas devem exercer sobre os órgãos ou entidades encarregadas da administração dos recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social.

Outro tipo de controle previsto na Constituição é o controle interno, no qual o agente controlador é parte integrante da própria Administração.

Medauar (1996, p. 396), ao descrever as várias espécies de controle, assim se manifestou:

Várias são as tipologias do controle, expostas pela doutrina especializada. Tornaram-se clássicas as tipologias indicadas por Seabra Fagundes, Caio Tácito e Hely Lopes Meirelles. Todas guardam a virtude de expressar o cuidado e reflexão de seus autores com o tema do controle no âmbito do poder público. Embora se pudesse utilizar qualquer uma para o desenvolvimento deste capítulo, será adotado o critério do *agente controlador* para distinguir as espécies de controle incidentes sobre a Administração. Quando o agente controlador integra a própria Administração, se está diante de um *controle interno*, exercido pela própria Administração sobre seus órgãos e suas entidades da Administração indireta. Se o controle é efetuado por órgão, ente ou instituição exterior à estrutura da Administração, qualifica-se como *controle externo*, situando-se nesta espécie o controle realizado por instituições políticas, por instituições técnicas e por instituições precipuamente jurídicas.

Ratificando o entendimento de Medauar, Di Pietro (2005, p. 638) assim se manifesta:

O controle pode ser interno ou externo, consoante decorra de órgão integrante ou não da própria estrutura em que se insere o órgão controlado. É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro; como também o controle da Administração Direta sobre a Indireta.

O controle dos recursos públicos federais está disciplinado nos artigos 70 a 75 da Constituição. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Para Di Pietro (2005), a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial abarca a verificação da contabilidade, das receitas e despesas, da execução do orçamento, dos resultados e dos acréscimos e diminuições patrimoniais, que serão analisados sob a ótica da legalidade e da legitimidade dos atos, admitindo exame de mérito a fim de verificar se determinada despesa, embora não ilegal, é legítima. Segundo a

autora, o controle de economicidade, envolve questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico.

Especificamente com relação ao controle dos recursos dos RPPS, a Lei 9.717/98 estabelece como um dos critérios que devem ser observados o pleno acesso dos segurados às informações relativas à gestão do regime e participação de representantes dos servidores públicos e dos militares, ativos e inativos, nos colegiados e instâncias de decisão em que os seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação.

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social:

Raramente uma política de transparência sobre as operações de uma organização assume importância tão estratégica como no caso dos Regimes Próprios, pois é sobre ela que se assentam as bases para a construção da nova cultura previdenciária sustentada em inéditos paradigmas. (BRASIL, 2002, p. 49).

Slomski (2003, p. 337), ao tratar da prestação de contas do fundo municipal, observa que a lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem, de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Como já dito, por força de dispositivos da Constituição Federal, dentre as atribuições dos órgãos encarregados do controle externo e do controle interno, inclui-se o natural controle que deve ser exercido sobre os órgãos ou entidades encarregadas da administração dos Regimes Próprios de Previdência Social. Os instrumentos utilizados pelos órgãos de controle são fortemente alicerçados nos conceitos, princípios e normas da Contabilidade Pública, brevemente descritos no Capítulo 3, a seguir.

3. CONTABILIDADE PÚBLICA DO GOVERNO FEDERAL

3.1 Aspectos Gerais

A Contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, relacionadas à entidade objeto da contabilização. (FIPECAFI, 1995, p.58).

Portanto, o objetivo principal da Contabilidade é o de permitir que seus usuários avaliem a situação econômica e financeira de uma entidade, num sentido estático, bem como façam inferências sobre suas tendências futuras.

A evolução da ciência contábil tornou imperativo o surgimento de diversos ramos específicos de aplicação da contabilidade. Araújo (2004), lembra que entre os diversos ramos da contabilidade, como a Contabilidade Agropecuária, de Instituições Financeiras, Comercial, de Custos, Geral e de Seguros, a Contabilidade Governamental ou Pública tem sido, por vezes, objeto de debate e discussões sobre a necessidade de aprimoramento das informações geradas.

Para Araújo (2004, p. 22):

A contabilidade Governamental está voltada para registrar, acumular, controlar e demonstrar os fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, das entidades de direito público interno.

Segundo Lima e Castro (2003, p.13):

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, os princípios e as normas contábeis à gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública e oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

No Brasil, a Contabilidade Pública tem um enfoque predominantemente legal, sendo o principal normativo a Lei 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei Complementar 101/2000, que estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e as Portarias e Instruções Normativas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), complementam o arcabouço normativo da Contabilidade Pública brasileira.

A Lei 4.320/64 se aplica às pessoas jurídicas de direito público e, excepcionalmente, às empresas públicas e sociedades de economia mista, quando essas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais.

Cabe destacar, também, a influência do Decreto-Lei 200/67, que nos seus artigos 68 a 93 estabelece normas de administração financeira e de contabilidade. O acompanhamento da execução orçamentária feito pelos órgãos de contabilização, considerado o principal objeto da Contabilidade Pública, está previsto no art. 78 do Decreto-Lei 200/67:

Art. 78. O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização.

[...]

§ 5º Os documentos relativos à escrituração dos atos da receita e despesa ficarão arquivados no órgão de contabilidade analítica e à disposição das autoridades responsáveis pelo acompanhamento administrativo e fiscalização financeira e, bem assim, dos agentes incumbidos do controle externo, de competência do Tribunal de Contas.

De acordo com os arts. 83 e 85 da Lei 4.320/64, a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública, a situação de todos aqueles que, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados e será organizada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Slomski (2003, p. 29) observa que:

A prática brasileira, na Contabilidade Pública, nessas últimas décadas, pauta-se pelo enfoque legal, respondendo, invariavelmente, a perguntas desse gênero: O que é exigido por lei? Há alguma regulamentação específica para este setor? Inibindo qualquer iniciativa que propusesse outras formas de evidenciação contábil.

Para Mota (2005, p. 190), Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que:

Aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Contudo, mesmo em um cenário normativo rígido, a Contabilidade Pública tem se mostrado um instrumento bastante satisfatório, capaz de registrar toda a diversidade e complexidade dos atos e fatos administrativos produzidos pelos órgãos públicos, envolvendo as áreas financeira, orçamentária e patrimonial. Sobre esse aspecto, Slomski (2003, p. 30) observa que:

As entidades públicas brasileiras produziram um sistema de contabilidade altamente sofisticado, definindo claramente em sua estrutura o sistema orçamentário, que demonstra as origens de recursos e suas aplicações; o sistema financeiro, que evidencia o fluxo de caixa da entidade, considerando ainda itens como Restos a Pagar, que são quase caixa; o sistema patrimonial, que apresenta a composição patrimonial da entidade; e o sistema de compensação, que evidencia presunções de direito o obrigações da entidade pública.

São objetos da Contabilidade Pública o Patrimônio Público, o Orçamento Público e os Atos Administrativos. Segundo Mota (2005, p. 192):

Na área pública, o patrimônio que deve ser controlado (contabilizado) pelos órgãos e entidades públicas são apenas os bens que atendam à característica de uso restrito, específico e não generalizado, de propriedade desses órgãos e entidades públicas. Portanto, não são contabilizados (objeto da Contabilidade Pública) os bens públicos de uso geral e indiscriminado por parte da população, como por exemplo rodovias, praças, viadutos, quadras esportivas etc.

O legislador estabeleceu para a Administração Pública brasileira o regime contábil misto para a execução financeira, ou seja, de competência para as despesas e de caixa para as receitas, conforme entendimento extraído da Lei 4.320/64:

Art. 35 Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nele arrecadadas;
II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Sobre essa característica da Contabilidade Pública, Slomski (2003, p.31) destaca que:

A Lei n.º 4.320/64 dispõe que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. E a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, em seu art. 50, parágrafo 2º, diz textualmente que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”. Impondo, dessa maneira, um regime contábil de escrituração misto para a contabilidade pública brasileira. Assim, no Brasil, o regime de escrituração contábil é o regime misto, qual seja, para a receita orçamentária o regime de caixa e para a despesa orçamentária o regime de competência.

Segundo Moura (2003, p. 36):

Os tributos – maior fonte de arrecadação – são geralmente cobrados sobre a renda, faturamento, circulação de bens e serviços, importação, exportação, propriedade de bens, entre outros. O poder público, no entanto, não tem controle sobre todos esses fatores, surgindo como consequência, a impotencialidade da administração pública em estabelecer, com precisão o *quantum*, o fato gerador e os agentes que devem recolher aos cofres públicos, sendo essa uma das razões para a adoção do Princípio de Caixa, quando da contabilização das receitas públicas no governo brasileiro.

Para Mota (2005), o regime contábil misto para apuração dos resultados, adotado no Brasil, mostra o aspecto prudente e conservador do legislador, tanto é assim que o fato gerador da apropriação da despesa pública é o saldo de despesa empenhada, independente do pagamento e recebimento dos bens ou serviços.

Nos artigos 101 a 105 da Lei 4.320/64, estão previstos os demonstrativos contábeis específicos da área pública que devem ser elaborados, quais sejam: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Para Mota (2005, p. 200):

Cada um desses demonstrativos contábeis tem sua própria finalidade. O Balanço Orçamentário demonstra a previsão e execução da lei orçamentária anual e das leis de créditos adicionais, onde é possível apurar o resultado orçamentário. O Balanço Financeiro demonstra a movimentação de entrada e saída de recursos financeiros de origem orçamentária e extra-orçamentária, destacando os saldos anterior e atual dos disponíveis. Na Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciam-se as alterações ocorridas no patrimônio público decorrentes da execução do orçamento ou independentes dessa execução, onde é apurado o resultado patrimonial do exercício.”

Mota (2005) observa ainda que essas três demonstrações contábeis representam efetivamente uma peculiaridade da área pública, contudo, no Balanço Patrimonial, que é comum aos demais ramos da ciência contábil, existem características distintas do balanço patrimonial previsto na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76).

Dessa forma, a Contabilidade Pública brasileira é estruturada de modo a facilitar a elaboração dos balanços públicos e permitir o acompanhamento da execução orçamentária e o conhecimento da composição patrimonial. Os lançamentos na Contabilidade Pública são efetuados pelo método das partidas dobradas, utilizando-se quatro sistemas de contas: sistema

orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e sistema de compensação. Os lançamentos contábeis são “fechados” em cada sistema, ou seja, as contas a débito têm como contrapartida as contas a crédito de um mesmo sistema.

Para Slomski (2003, p. 36):

A Contabilidade Pública é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei do Orçamento e dos créditos adicionais. Assim, deve evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa orçamentária empenhada e a despesa orçamentária realizada, à conta dos créditos orçamentários, e, ainda, as dotações orçamentárias disponíveis.

3.2 Plano de Contas

Antes de conceituar Plano de Contas é preciso, primeiramente, que se tenha conhecimento do que é uma conta contábil.

Sobre a Teoria das Contas merecem destaque a Teoria Personalista, a Teoria Materialista e a Teoria Patrimonialista, desenvolvidas pelas principais correntes doutrinárias especializadas nos estudos da ciência contábil. Na Teoria Personalista cada conta assume a configuração de uma pessoa no seu relacionamento com a empresa ou a entidade. Para os adeptos da Teoria Materialista as contas representam relações materiais e se classificam em dois grandes grupos: Contas Integrais e Contas Diferenciais. Na Teoria Patrimonialista a contabilidade tem como finalidade controlar o patrimônio e apurar o resultado das entidades, classificando as contas em Contas Patrimoniais e Contas de Resultado.

Para Sá (1994, p. 13): “Modernamente, o conceito de conta pode ser tomado como a expressão qualitativa e quantitativa, estática e dinâmica, de fatos patrimoniais da mesma natureza, ocorridos ou por ocorrer, em uma empresa ou em uma entidade.”

Neste sentido, conta é o instrumento que a ciência contábil adota para reunir acontecimentos patrimoniais de natureza idêntica, possuindo, cada uma delas um objeto específico.

Segundo Masi (*apud* SÁ, 1994, p. 13), “Conta é um conjunto de levantamentos, refletindo um elemento ou componente formado ou em formação, efetivo ou potencial, de um patrimônio aziendal ou de terceiros, do qual exprime, geralmente, a variável grandeza em uma dada medida, quase sempre monetária.”

Para Lamouroux (*apud* SÁ, 1994), cada conta deve reunir fatos de característica própria que ocorrem no patrimônio, possibilitando isolar do fenômeno patrimonial um determinado campo de observação, tendo funções representativa, classificadora, histórica, numérica e preventiva.

Para que se possa exprimir de forma clara e sintética o objeto de uma conta, ou seja, a natureza dos fenômenos que ele reúne, adota-se uma expressão tecnicamente denominada Título. Título é a palavra ou designação que dá nome a uma conta, evidenciando seu objeto, sendo, portanto, uma identificação imprescindível na técnica dos registros.

No Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira Federal (SIAFI), consta a seguinte definição de conta: Título representativo da formação, composição, variação e situação de um patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que direta ou indiretamente possam a vir a afetá-lo, exigindo por isso controle contábil específico.

Para Lima e Castro (2003), conta é a denominação técnica dada aos componentes patrimoniais e aos elementos de resultado que, direta ou indiretamente, podem interferir na constituição e variação do patrimônio.

Na Contabilidade, as contas são classificadas em contas patrimoniais (que registram os componentes do patrimônio e são acumuladas de um exercício para o outro) e em contas de resultado (as que compõem a apuração do resultado, cujos saldos não são transferidos para o exercício seguinte).

É por meio das contas que a Contabilidade consegue desempenhar seu papel. São as contas que permitem a escrituração dos atos e fatos ocorridos na Administração Pública. Toda vez que se procede ao registro desses atos e fatos é necessário ter em mãos uma relação de contas utilizadas na escrituração contábil denominada Plano de Contas.

Portanto, o Plano de Contas pode ser entendido como a ordenação de um conjunto de contas que visam a escrituração contábil dos atos e fatos da gestão e dos elementos que compõem o acervo patrimonial de uma determinada entidade, seja ela pública ou privada.

Para a FIPECAFI (1995, p. 41), “A elaboração de um bom Plano de Contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da Contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários.”

Tanto na área pública como na privada, um projeto para desenvolver um Plano de Contas deve prever as contas de acordo com os diversos demonstrativos que devem ser produzidos por imposição legal e com as várias possibilidades de relatórios gerenciais e para uso externo que podem ser elaborados.

Na área pública, este instrumento deve propiciar a toda a sociedade e aos gestores das instituições a que se aplicam a possibilidade de controle do patrimônio público. Além disso, dada a peculiaridade que o acompanhamento da execução orçamentária tem na vida de um órgão público, a contabilidade aplicada ao setor público também acompanha a execução orçamentária, traduzida na arrecadação da receita e na realização da despesa, proporcionando condições reais de avaliação e controle da situação econômica e financeira da entidade em questão.

Segundo Mota (2005, p. 265):

Na área pública e, principalmente a nível federal, em razão da utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que tem como uma de suas características principais a utilização da contabilidade como base de informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais, o plano de contas tem importância fundamental. A diversidade das transações praticadas na administração pública federal, envolvendo inclusive as áreas comercial, industrial, agrícola e financeira, faz do Plano de Contas da Administração Pública Federal uma estrutura complexa e única, exigindo dos seus usuários um alto nível de conhecimento.

Para atender as necessidades de informação da administração pública federal a estrutura de seu plano de contas adota os preceitos da Lei n.º 4.320/64 e da Lei n.º 6.404/76, pois, além do registro e guarda de informações relativas a atos e fatos administrativos típicos da área pública, o plano de contas deve também conter títulos que possam abarcar o registro das transações comerciais, industriais e financeiras, peculiares da iniciativa privada, praticadas por algumas entidades da administração indireta. Esse Plano de Contas é modelo para os demais níveis da administração pública (estadual, distrital e municipal).

O Manual do SIAFI estabelece que o Plano de Contas da Administração Pública Federal é representado por um conjunto de títulos, organizados e codificados com o propósito de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão, e permitir a qualquer momento, com precisão e clareza, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.

A execução contábil relativa aos atos e fatos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial, por parte dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal obedece ao Plano de Contas elaborado e mantido de acordo com os padrões estabelecidos, tendo como partes integrantes a Relação das Contas, a Tabela de Eventos e os Indicadores Contábeis.

O Plano de Contas tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos colocados à disposição dos Órgãos da Administração Direta e Indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender as necessidades de informações em todos os níveis da Administração Pública Federal.

Trata-se, portanto, de um conjunto das contas utilizáveis em toda a Administração Pública – federal, estadual, distrital e municipal –, organizadas e codificadas com o propósito de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão, possibilitando a obtenção dos dados relativos ao patrimônio desses entes de forma imediata, com precisão e clareza.

A estrutura do Plano de Contas da União compreende sete níveis de desdobramento – classe, grupo, subgrupo, elemento, subelemento, item e subitem –, classificados a nível de classe/grupo na seguinte disposição:

1 – ATIVO	2 – PASSIVO
1.1 – ATIVO CIRCULANTE	2.1 – PASSIVO CIRCULANTE
1.2 – ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	2.2 – PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
1.4 – ATIVO PERMANENTE	2.3 – RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
1.9 – ATIVO COMPENSADO	2.4 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	2.9 – PASSIVO COMPENSADO
3 – DESPESA	4 – RECEITA
3.3 – DESPESAS CORRENTES	4.1 – RECEITAS CORRENTES
3.4 – DESPESAS DE CAPITAL	4.2 – RECEITAS DE CAPITAL
	4.9 – * DEDUÇÕES DA RECEITA
5 – RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO	6 – RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO
5.1 – RESULTADO ORÇAMENTÁRIO	6.1 – RESULTADO ORÇAMENTÁRIO
5.2 – RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO	6.2 – RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
	6.3 – RESULTADO APURADO

Para Mota (2004, p. 29):

Essa estrutura foi concebida com o intuito de facilitar o levantamento dos demonstrativos contábeis anuais exigidos pela Lei n.º 4.320/64, tendo sido aproveitada a estrutura da Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), para distribuir os grupos dentro das classes Ativo e Passivo, conforme essa norma legal, tendo em vista que ela representa um avanço em termos contábeis, quando comparada com a estrutura definida na Lei n.º 4.320/64.

3.3 Principais Práticas Adotadas

Segundo Mota (2005, p. 199), “Na contabilidade pública encontramos algumas peculiaridades bem divergentes dos demais ramos da contabilidade, em razão do controle contábil do orçamento, da inexistência dos conceitos de lucro ou prejuízo e de outros fatores.”

De acordo com o art. 106 da Lei 4.320/64, a avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as seguintes normas:

- I – os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
 - II – os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
 - III – os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.
- § 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.
- § 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.
- § 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Sobre a questão da avaliação de elementos patrimoniais, Mota (2005) observa que, na área federal, periodicamente é feita uma atualização monetária dos bens imóveis, com base em índice representativo da perda do poder aquisitivo da moeda (correção monetária).

Kohama (1998, p. 245), afirma que:

A avaliação dos elementos patrimoniais obedece, no caso dos bens móveis e imóveis, ao valor de aquisição ou ao custo de produção ou construção. Em vista disso, a escrituração contábil dos bens móveis e imóveis é feita com base no valor histórico, ou seja, ao efetivamente pago por ocasião da aquisição ou pelo custo de produção ou construção. É fora de dúvidas que a legislação¹ permite a reavaliação desses bens móveis e imóveis, porém, não é normalmente efetuada.

Segundo o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

O Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC 1.004/2004, aprovando a NBC T 19.6, sobre a reavaliação de ativos. Como não existe norma pública oficial que dê tratamento contábil ao assunto, recomenda-se, para efeito de implementação desse procedimento contábil nos RPPS, o atendimento ao disposto nesta Resolução. (BRASIL, 2005, p. 115).

Segundo Mota (2005), não está previsto na Lei 4.320/64 a realização de correção monetária, de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, provisões para férias e para contingências nos órgãos da administração direta, apenas a reavaliação de bens e, mesmo assim, facultativa (parágrafo terceiro do art. 106 da Lei 4.320/64).

Kohama (1998) observa que tanto a reavaliação quanto a depreciação são instrumentos utilizados com efeitos fiscais, pois alteram o resultado do exercício, sendo abatidos do lucro, diminuindo assim o pagamento de tributos, o que não é levado em consideração pelas entidades públicas, por não estarem sujeitas a tributação.

O procedimento contábil da depreciação está previsto no § 2º do art. 108 da Lei 4.320/64 somente para autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público: “as provisões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal admite o procedimento da depreciação quando estabelece no § 3º do art. 50 que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Para que seja possível o levantamento de custos de uma entidade, é imprescindível que ela realize a depreciação de seus bens.

Segundo o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

A matéria também já foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC 1.027/2005, que aprovou recentemente a NBC T 19.5, que trata da depreciação, amortização e exaustão. Como não existe norma pública oficial que dê tratamento contábil ao assunto, recomenda-se, para efeito da implementação desse procedimento contábil nos RPPS, o atendimento ao disposto nesta Resolução. (BRASIL, 2005, p. 120).

3.4 Evidenciação do Patrimônio Público

Da mesma forma que na contabilidade empresarial, na Contabilidade Pública a evidenciação do patrimônio é tema da maior relevância. Sendo o Patrimônio Público um dos objetos da Contabilidade Pública, a sua correta evidenciação é um instrumento para que se possa cumprir a finalidade da ciência contábil, qual seja, demonstrar a situação do patrimônio e fornecer informações úteis sobre a sua composição e variações.

Iudícibus (2004) não trata a Evidenciação como um princípio, postulado ou convenção mas como um capítulo especial da teoria da Contabilidade, afirmando que o *disclosure* está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários.

Segundo o FIPECAFI (1995, p. 60):

As empresas precisam dar ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem a avaliação da situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro.

¹ § 3º do artigo 106 da Lei Federal 4.320/64.

As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas devem, ao lado das que representam detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros complementares.

Essa evidenciação é vital para alcançar os objetivos da Contabilidade, havendo hoje exigências no sentido de se detalharem mais ainda as informações (por segmento econômico, região geográfica etc.). Também informações de natureza social passam a ser cada vez mais a ser requisitadas e supridas.

Segundo Iudícibus (2004, p. 124):

Toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena, pelo menos no que se refere ao detalhe do que está sendo evidenciado, uma vez que a informações não relevantes devem ser omitidas a fim de tornar os demonstrativos contábeis significativos e possíveis de serem entendidos plenamente.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), um dos principais objetivos de divulgação financeira é fornecer informações para tomada de decisões e, para que se consiga divulgação apropriada, é preciso responder três perguntas fundamentais: A quem deve ser divulgada a informação? Qual a finalidade da informação? e Quanta informação deve ser divulgada?

Iudícibus (2005) destaca que, embora a evidenciação se refira a todo o conjunto das demonstrações contábeis, existem várias formas para se realizar a evidenciação, tais como: forma e apresentação das demonstrações contábeis, informações entre parênteses, notas explicativas, quadros e demonstrativos suplementares, comentários do auditor e relatório da administração.

Ainda segundo Iudícibus (2005), a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Na área pública essa evidenciação ocorre, principalmente, por intermédio dos demonstrativos previstos em lei que têm por objetivo apresentar, em um dado momento, a situação patrimonial, financeira e orçamentária dos órgãos e entidades públicas.

Segundo Mota (2005, p. 200), “Por força da Lei 4.320/64, artigos 101 a 105, devem ser elaborados demonstrativos contábeis específicos, próprios da área pública, como: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Sobre a evidenciação do patrimônio dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social observa o seguinte:

A NBC² T 19.5 recomenda que as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe do imobilizado:
O método de depreciação e amortização;
A vida útil, o período de utilização ou a taxa de depreciação ou amortização utilizada;
O valor contábil bruto e a depreciação e amortização acumulada, inclusive provisão para perdas, no início e no fim do período.
A entidade também deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil ou período de utilização do bem e o método de depreciação e amortização utilizado. (BRASIL, 2005, p. 129).

As peculiaridades constantes das demonstrações contábeis exigidas para os RPPS serão detalhadas no Capítulo 4 – Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, a seguir.

² Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.5 trata da depreciação, amortização e exaustão. Foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC 1.027/2005.

4. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

4.1 Aspectos Gerais Sobre os RPPS

Os RPPS, cujo objeto social é assegurar, ao longo dos anos, o pagamento de benefícios aos seus segurados, são caracterizados como um regime previdenciário destinado exclusivamente aos servidores públicos civis, nas três esferas da federação e aos militares dos Estados e do Distrito Federal.

Caso não esteja instituído um Regime Próprio de Previdência Social ou, se instituído, venha a ser extinto, os servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios serão segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, administrado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Por esse motivo, os RPPS não poderão conceder benefícios distintos dos previstos no Regime Geral de Previdência Social, de que trata a Lei 8.213³, de 24 de julho de 1991.

Os preceitos legais que regem esses regimes possuem fundamento no art. 40 da Constituição Federal e são diferentes daqueles aplicados ao Regime Geral. No artigo 40 Constituição Federal, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional n.º 41, de 19 de dezembro de 2003, ficou estabelecido que aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

A Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998, conhecida como Lei Geral de Previdência Pública, estabelece que os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como 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.

Para o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

O equilíbrio financeiro é atingido quando o que se arrecada dos participantes do sistema previdenciário é suficiente para custear os benefícios assegurados por este sistema. Já o *equilíbrio atuarial* é alcançado quando o equilíbrio financeiro é mantido durante todo o período de existência do regime, devendo as alíquotas de contribuição do sistema ser definidas a partir do cálculo atuarial que leve em consideração uma série de critérios, como a expectativa de vida dos segurados e o valor dos benefícios que serão pagos. (BRASIL, 2005, p. 9).

As contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes. Com o objetivo de atender a manutenção das atividades administrativas, estão previstos gastos limitados a 2% do montante relativo ao exercício anterior da remuneração, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS.

Os segurados deverão ter pleno acesso às informações relativas à gestão dos RPPS e participação nos colegiados e instâncias de decisão em que os seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. Os RPPS estão sujeitos às inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo.

Deverão ser mantidos registros contábeis individualizados das contribuições de cada servidor e dos entes estatais, bem como identificadas e consolidadas, em demonstrativos financeiros e orçamentários, todas as despesas fixas e variáveis com pessoal inativo civil, militar e pensionistas, bem como dos encargos incidentes sobre os proventos e pensões pagos.

A contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que

³ Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social no âmbito do Regime Geral de Previdência Social.

estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.

A Constituição Federal estabelece, em seu art. 169, que a despesa total com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

O art. 18 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) conceitua 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.

No seu art. 19, a Lei de Responsabilidade Fiscal regulamentou o art. 169 da Constituição, estabelecendo os seguintes percentuais de comprometimento da receita corrente líquida com despesas de pessoal: União 50% (cinquenta por cento); Estados 60% (sessenta por cento) e Municípios 60% (sessenta por cento).

Cabe observar que na verificação do atendimento desses limites não deverão ser computadas as despesas com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, que sejam custeadas por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

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. Além disso, no caso de extinção de RPPS, os entes

deverão assumir integralmente a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a sua vigência, bem como daqueles benefícios cujos requisitos necessários a sua concessão foram implementados anteriormente à sua extinção.

As alíquotas de contribuição dos servidores ativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para os respectivos regimes próprios de previdência social não serão inferiores às dos servidores titulares de cargos efetivos da União, devendo ainda ser observadas, no caso das contribuições sobre os proventos dos inativos e sobre as pensões, as mesmas alíquotas aplicadas às remunerações dos servidores em atividade do respectivo ente estatal.

A Constituição Federal prevê a possibilidade de constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária:

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.

Nesse sentido, o art. 6º da Lei 9.717/98 faculta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios estabelecidos na Lei e os seguintes preceitos: estabelecimento de estrutura técnico-administrativa, com conselhos de administração e fiscal e autonomia financeira; existência de conta do fundo distinta da conta do Tesouro da unidade federativa; aporte de capital inicial em valor a ser definido conforme diretrizes gerais; aplicação de recursos, conforme estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional; vedação da utilização de recursos do fundo de bens, direitos e ativos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados; vedação à aplicação de recursos em títulos públicos, com exceção de títulos do Governo Federal;

avaliação de bens, direitos e ativos de qualquer natureza integrados ao fundo, em conformidade com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e alterações subsequentes; estabelecimento de limites para a taxa de administração, conforme parâmetros gerais; e constituição e extinção do fundo mediante lei.

Cabe ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei n.º 101/2000), em seu art. 44, estabelece que: “É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”.

É de competência da União, por intermédio do Ministério da Previdência Social, a orientação, a supervisão e o acompanhamento dos RPPS e dos fundos eventualmente constituídos, bem como o estabelecimento e a publicação de parâmetros e diretrizes gerais para sua constituição.

4.2 Formas de Atuação

Segundo a Secretaria da Previdência Social do Ministério da Previdência Social:

Até a Emenda Constitucional n.º 20/98 e a Lei n.º 9.717/98, os regimes próprios de previdência eram tratados em sua maioria como meros apêndices da gestão de pessoal, e, na ausência de requisitos que garantissem a sua sustentabilidade e a viabilidade financeira do sistema, a conta da despesa com inativos e pensionistas começou a comprometer cada vez mais o gasto com pessoal. Com o advento da nova legislação e no contexto de busca de equilíbrio das contas públicas e ajuste fiscal, faz-se premente aos Estados adequarem seus regimes previdenciários ao novo marco legal e constitucional da previdência no serviço público. (BRASIL, 2001, p. 7).

De acordo com art. 1º, inciso III, da Lei 9.717/98, os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) têm como objetivo o pagamento de benefícios previdenciários a seus beneficiários e, para isso, serão custeados pelas respectivas contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas.

Além dessas contribuições, a Lei de Responsabilidade Fiscal⁴ reconhece ainda as seguintes fontes de recursos para custeio dos RPPS: recursos provenientes da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição e receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

A análise do custeio dos RPPS se divide em dois aspectos básicos. O primeiro é a determinação do custo previdenciário do plano (Valor Atual de Benefícios Futuros), que é o montante dos direitos previdenciários de seus beneficiários – ativos, inativos e pensionistas – projetados até a última parcela de benefício a ser paga. O segundo aspecto é a forma de financiar esse custo (Valor Atual das Contribuições Futuras).

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social (BRASIL, 2002, p. 96), “Os cálculos para o dimensionamento dos compromissos do plano e das contribuições necessárias para garantir consistência aos RPPS depende fortemente da capacidade de avaliação de riscos e de estimativa de eventos futuros, tarefa que está a cargo do profissional de atuária.”

Em função da exigência de equilíbrio financeiro e atuarial, as contribuições previdenciárias para os Regimes Próprios de Previdência Social devem ser ajustadas em relação aos compromissos previdenciários assegurados pelo regime.

A base de cálculo da provisão matemática previdenciária (passivo atuarial) é a avaliação atuarial elaborada quando da constituição do RPPS e atualizada anualmente. O parecer do atuário é o documento hábil usado pelo contador para proceder o registro contábil da provisão matemática previdenciária, não sendo a sua função contestar os valores apresentados.

⁴ Art. 19, § 1º, alíneas “b” e “c” da Lei Complementar 101/2000.

No regime capitalizado, o Custo Previdenciário, que representa o Valor Atual dos Benefícios Futuros, deve ser integralizado até a data da concessão do benefício num processo de pré-pagamento e é calculado benefício a benefício e servidor a servidor, sendo o Custo Previdenciário do plano o somatório dos custos individuais.

Contudo, quando da instituição de planos previdenciários capitalizados ou quando da adequação de planos já existentes aos princípios da capitalização, surge a questão do Serviço Passado.

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social (BRASIL, 2002, p. 12), “Serviço Passado ou Passivo Atuarial é o somatório das contribuições não vertidas e relativas ao tempo passado, e, devido ao elevado montante que representa, é pago em prazo longo, através de contribuições que são denominadas Contribuições Especiais ou Suplementares.”

Trata-se, portanto, de valores necessários para cobrir a insuficiência das contribuições frente aos benefícios previdenciários sob responsabilidade do RPPS. Esses valores representam, via de regra, as contribuições previdenciárias que em anos anteriores não foram vertidas para assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários. Corresponde, portanto, a uma “dívida fundada” do ente público, seja porque não houve a devida cobrança de contribuições proporcionais aos benefícios assegurados, seja pelo uso indevido desses recursos em outros compromissos que não os previdenciários.

Nos Termos do Anexo I – das Normas Gerais de Atuária, da Portaria MPAS 9.992, de 5 de fevereiro de 1999, os regimes próprios de previdência social poderão adotar os seguintes regimes de financiamento: Regime Financeiro de Capitalização, Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura e Regime Financeiro de Repartição Simples.

No regime financeiro de capitalização existe uma estrutura técnica de forma que as contribuições pagas por todos os servidores e pela União, Estado, Distrito Federal ou

Município, incorporando-se às reservas matemáticas, são suficientes para manter o compromisso total do RPPS para com os participantes, sem que seja necessária a utilização de outros recursos, caso as premissas estabelecidas para o plano previdenciário se verifiquem.

No regime financeiro de repartição de capitais de cobertura existe uma estrutura técnica de forma que as contribuições pagas por todos os servidores e pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, em um determinado período, deverão ser suficientes para constituir integralmente as reservas matemáticas de benefícios concedidos, decorrentes dos eventos ocorridos nesse período.

No regime financeiro de repartição simples as contribuições pagas por todos os servidores e pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, em um determinado período, deverão ser suficientes para pagar os benefícios decorrentes dos eventos ocorridos nesse período.

Segundo a Secretaria da Previdência Social do Ministério da Previdência Social:

A capitalização, por sua vez, significa que o sistema possui um fundo de ativos, gerado pela acumulação das contribuições dos participantes ativos⁵ e dos empregadores (os entes estatais), o qual garante o pagamento dos benefícios prometidos. As reservas são constituídas ao longo da vida laboral do servidor, de modo que cada geração de servidores constitui as reservas capitalizadas, que irão garantir o pagamento de seus próprios benefícios.

A capitalização evita, em parte, que os sistemas públicos de previdência incorram em déficits muito elevados, mas a sua introdução exige hoje um esforço contributivo maior das partes envolvidas (servidores e entes públicos). Isso porque no Brasil, como num grande número de países, os sistemas de previdência dos servidores públicos funcionam em regime de repartição, de forma que as contribuições atualmente vertidas pelos participantes ativos são utilizadas para pagar os benefícios já em vigor. (BRASIL, 2001, p. 10)

Existem duas modelagens clássicas de planos previdenciários que se aplicam ao regime financeiro de capitalização, a modelagem do tipo “Contribuição Definida” e a do tipo “Benefício Definido”.

⁵ Cabe observar que atualmente os inativos e pensionistas também contribuem para os RPPS.

Como as regras para a concessão das aposentadorias e pensões dos servidores vinculados aos RPPS estão expressamente estabelecidas na legislação, os planos previdenciários desses regimes são organizados no tipo Benefício Definido.

Para a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social:

A modelagem “Benefício Definido”, também conhecida simplesmente como “BD”, é aquela que, normalmente, define um plano mutualista, na qual o benefício é previamente definido – geralmente relacionado ao cargo ou à remuneração - e contratado de tal forma que, a qualquer tempo, sabe-se qual é o seu valor, via de regra, determinado segundo uma fórmula matemática ou decorrente da última remuneração na ativa.

Já a modelagem “Contribuição Definida”, ou simplesmente “CD”, é aquela que define um plano individualista, na qual o valor do benefício não é estabelecido “a priori”, mas sim o valor da contribuição, portanto, o benefício é a incógnita a ser determinada em função do valor da contribuição, do tempo que se contribuiu e da rentabilidade que se obteve, ou seja, o valor do benefício só pode ser conhecido no momento do seu início e não a qualquer tempo, como ocorre no “BD”. (BRASIL, 2002, p. 180).

A Resolução CMN 3.244, de 28 de outubro de 2004 estabelece as normas para aplicação dos recursos dos regimes próprios de previdência social instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou por Municípios, bem como dos fundos com finalidade previdenciária, tendo como diretrizes as condições de segurança, rentabilidade, solvência e liquidez.

4.3 Entidades que Administram os RPPS

Nos termos do § 20 do artigo 40 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional n.º 41/2003, é vedada a existência de mais de um RPPS para servidores titulares de cargos efetivos e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal.

Segundo a Confederação (2005), dependendo das peculiaridades de cada ente federativo, os Regimes Próprios de Previdência Social podem ser organizados como um departamento interno do ente estatal, que disponibilizará estrutura e pessoal para a sua operacionalização, com significativa redução das despesas administrativas, ou por meio de

uma entidade autônoma com personalidade jurídica própria, o que pode acarretar maiores despesas administrativas.

No âmbito da União, o art. 9º da lei n.º 10.887, de 18 de junho de 2004, estabelece que a unidade gestora do regime próprio de previdência dos servidores, prevista no art. 40, § 20, da Constituição Federal, contará com colegiado, com participação paritária de representantes e de servidores dos Poderes da União, cabendo-lhes acompanhar e fiscalizar sua administração, na forma do regulamento; procederá, no mínimo a cada 5 (cinco) anos, a recenseamento previdenciário, abrangendo todos os aposentados e pensionistas do respectivo regime; e disponibilizará ao público, inclusive por meio de rede pública de transmissão de dados, informações atualizadas sobre as receitas e despesas do respectivo regime, bem como os critérios e parâmetros adotados para garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Segundo a Confederação (2005, p. 18):

A Lei Geral de Previdência Pública não determinou a composição mínima dos membros integrantes dos conselhos que formam os fundos previdenciários, contudo, na hipótese de constituição de colegiados, estes devem obrigatoriamente contar com a representação de servidores ativos, inativos e pensionistas, por força do art. 5º, inciso IV da Portaria MPS n.º 172, de 11 de fevereiro de 2005.

Em geral, a estrutura desses fundos é composta pelo Conselho Deliberativo – órgão máximo da estrutura organizacional responsável pela definição da política geral de administração da entidade e de seus planos de benefícios; pelo Conselho Fiscal – órgão de controle interno da entidade; e pela Diretoria-Executiva – órgão responsável pela administração da entidade, em conformidade com a política de administração traçada pelo Conselho Deliberativo.

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social (BRASIL, 2002, p. 19), “Tem sido visível, nos países que estimulam a adoção de modelos previdenciários organizados em regime de capitalização, uma preocupação cada vez mais acentuada com o aprimoramento dos instrumentos de fiscalização, controle e punição”.

Nesse sentido, o art. 8º da Lei 9.717/98 estabelece que os dirigentes do órgão ou da entidade gestora do regime próprio de previdência social dos entes estatais, bem como os membros dos conselhos administrativo e fiscal dos fundos de natureza previdenciária, respondem diretamente por infração ao disposto nesta Lei, sujeitando-se, no que couber, ao regime repressivo da Lei 6.435/77⁶.

⁶ Lei 6.435, de 15 de julho de 1977, que dispunha sobre as entidades de previdência privada foi revogada pela Lei Complementar 109/2001, regulamentada pelo Decreto 4.942, de 30 de dezembro de 2003.

5. CONTABILIDADE APLICADA AOS RPPS

5.1 Práticas Contábeis Específicas para os RPPS

Os registros contábeis das operações envolvendo os recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social e as demonstrações contábeis por eles geradas serão elaborados observando-se as Leis n^{os} 4.320/1964 e 9.717/1998, a Lei Complementar 101/2000, as Portarias da STN, a Instrução Normativa da STN n.º 08/1996, a Resolução⁷ CMN 2.652/1999, a Portaria MPAS 4.992/99, com suas alterações, a Portaria MPS 916/2003 e os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

No Anexo VI da Portaria MPS 916/2003 está estabelecido que após a sua institucionalização, o RPPS será considerado uma entidade contábil, devendo a sua escrituração ser feita destacadamente, dentro das contas do Ente, com a necessidade de diferenciação entre o seu patrimônio e o patrimônio do Ente que o instituiu. Por patrimônio entende-se o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade que mantém a Contabilidade, no caso, do RPPS, e por entidade entende-se autarquia, fundação, secretaria ou qualquer outra unidade administrativa instituída para caracterizar e evidenciar o patrimônio do RPPS e suas respectivas variações.

Como em qualquer entidade, o objeto da Contabilidade dos RPPS é seu patrimônio, que possui autonomia em relação ao patrimônio do ente público que o instituiu.

Para o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

⁷ Revogada pela Resolução CMN 3.244, de 28 de outubro de 2004.

Numa perspectiva sistêmica, a Contabilidade dos RPPS não só está voltada para o acompanhamento da execução orçamentária e financeira mas, também para a correta apresentação do patrimônio e apreensão das causas de suas mutações, observando-se, como parte da essência, o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Aplicada à previdência, a Contabilidade tem o papel de evidenciar a capacidade econômico-financeira do ente público em manter o indivíduo que não tenha mais capacidade laborativa. (BRASIL, 2005, p. 22).

O art. 1º da Lei 9.717/98 estabelece que 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.

Deve-se ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), em seu art. 69, reforça a Lei Geral da Previdência Pública (Lei 9.717/98), ao estabelecer que “o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social 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”.

A Portaria MPAS 4.992/99 e alterações posteriores, além de detalhar a aplicação dos parâmetros e diretrizes gerais previstos na Lei 9.717/98, relativos aos procedimentos contábeis e atuariais aplicáveis aos RPPS, ratifica a necessidade de transparência, segurança, confiabilidade, solvência e liquidez desses regimes. A referida portaria determina que a contabilização do RPPS seja registrada observando:

- a) a escrituração deve incluir todas as operações que envolvam direta ou indiretamente a responsabilidade do regime próprio de previdência social e modifiquem ou possam vir a modificar seu patrimônio;
- b) a escrituração será feita de forma autônoma em relação às contas do ente público;
- c) o exercício contábil tem a duração de um ano civil;
- d) o ente estatal ou a unidade gestora do regime próprio de previdência social deve elaborar, com base em sua escrituração contábil e na forma fixada pelo Ministério da Previdência Social, demonstrações financeiras que expressem com clareza a situação do patrimônio do respectivo regime e as variações ocorridas no exercício, a saber:

- balanço orçamentário;
- balanço financeiro;
- balanço patrimonial; e
- demonstração das variações patrimoniais.

(além desses demonstrativos, o Anexo III da Portaria MPS 916/03 instituiu a Demonstração Analítica dos Investimentos – DAI);

- e) o ente estatal ou a unidade gestora do regime próprio de previdência social deve adotar registros contábeis auxiliares para apuração de depreciações, de reavaliações dos investimentos e da evolução das reservas;
- f) as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros demonstrativos necessários ao minucioso esclarecimento da situação patrimonial e dos investimentos mantidos pelo regime próprio de previdência social;
- g) os imóveis para uso ou renda devem ser reavaliados e depreciados na forma estabelecida no Anexo IV do Manual de Contabilidade Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, aprovado pela Portaria MPS 916/03.

Tendo em vista a necessidade de traçar diretrizes, o MPS editou a Portaria 916/03 que aprovou o Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social, os quais têm o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos destes regimes. O Anexo IV da referida portaria determina que:

- (a) Após a sua institucionalização, o RPPS será considerado uma entidade contábil, devendo a sua escrituração ser feita destacadamente, dentro das contas do Ente, com a necessidade de diferenciação entre o seu patrimônio e o patrimônio do Ente que o instituiu. Por patrimônio entende-se o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade que mantém a Contabilidade, no caso, do RPPS, e por entidade entende-se autarquia, fundação, secretaria ou qualquer outra unidade administrativa instituída para caracterizar e evidenciar o patrimônio do RPPS e suas respectivas variações.
- (b) A informação contábil gerada pelo RPPS, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, deve ser revestida dos atributos de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.
- (c) O RPPS deve manter sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico, com preferência para este.

- (d) A escrituração será executada em idioma e moeda nacionais, em forma contábil e em ordem cronológica de dia, mês e ano.
- (e) A escrituração contábil das operações do RPPS será efetuada pelo método das partidas dobradas.
- (f) O exercício financeiro coincidirá com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e se encerrando em 31 de dezembro.
- (g) Haverá registro analítico de cada um dos bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.
- (h) O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.
- (i) Deverão ser realizadas avaliações e reavaliações periódicas dos imóveis cadastrados pelo RPPS, a fim de que os valores apurados estejam em consonância com o mercado imobiliário.
- (j) As depreciações e amortizações deverão ser efetuadas utilizando-se os parâmetros e índices admitidos pela Secretaria da Receita Federal, adequando-os às peculiaridades inerentes a cada Regime Próprio.
- (k) A carteira de investimentos em títulos mobiliários mantida pelo RPPS deverá refletir o respectivo valor de mercado.
- (l) Além dos aspectos constantes no Anexo III, as notas explicativas às Demonstrações Contábeis deverão evidenciar os critérios utilizados para constituições de provisões, depreciações, amortizações e reavaliações, com indicação dos efeitos no patrimônio do RPPS.
- (m) Todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.
- (n) Os registros da execução orçamentária deverão ser efetivados de forma integrada com a execução financeira e patrimonial visando manter uniformidade, consistência, coerência e fidedignidade nas informações oriundas da contabilidade.

Mesmo sendo parte integrante da administração direta ou indireta do ente público que o instituiu (União, Estado, Distrito Federal ou Município), o RPPS diferencia-se de outros órgãos regidos pela Contabilidade Pública pelos seguintes aspectos:

Visão de longo prazo – A preocupação é que a entidade se perpetue, para que seja possível o cumprimento do seu objeto social.

Foco no patrimônio – Diferentemente da maioria dos órgãos públicos, a preocupação dos RPPS não é voltada exclusivamente para a execução orçamentária e financeira, mas também para o fortalecimento de seu patrimônio, objetivando garantir as condições de honrar os compromissos previdenciários sob sua responsabilidade.

Trazer as provisões para o balanço – Na Contabilidade Pública, não é muito comum trazer em seus balanços compromissos futuros, com valores estimados, que se tornarão obrigações para a entidade, mas, nos RPPS, essa informação é fundamental, para se aferir sua capacidade de garantir a cobertura desses compromissos assumidos no momento do ingresso do servidor ao regime.

Carteira de investimentos – Objetivando garantir a segurança, a rentabilidade, a solvência e a liquidez dos ativos, os recursos disponíveis dos RPPS devem ser aplicados conforme as condições preestabelecidas pela Resolução CMN 3.244/2004.

Constituição de reservas – Outra preocupação da Contabilidade dos RPPS é constituir reservas com o objetivo de manter a integridade do seu patrimônio. (BRASIL, 2005, p. 23).

Devido às peculiaridades inerentes aos RPPS, quando de sua contabilização haverá necessidade de implementações na estrutura contábil do ente que o instituiu, de forma que os atos e fatos sejam registrados e evidenciados de acordo com as regras que regem os RPPS.

A Contabilidade Pública do governo federal é registrada, pelas unidades que integram o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, tendo por base o Plano de Contas Único do Governo Federal. Buscando a melhor forma de evidenciar e dar a transparência à gestão dos RPPS foi editado o plano de contas do RPPS que inclui contas que atendem às peculiaridades do RPPS, tais como: Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência, Provisões Matemáticas Previdenciárias, Reservas Atuariais e Contribuições Patronais.

Pela pesquisa realizada consta-se que os RPPS devem se orientar por normas específicas editadas para o setor, que exigem, em determinadas situações, procedimentos contábeis que não são usualmente utilizados pela Contabilidade Pública. Esses procedimentos, tais como a constituição das provisões, as depreciações, as amortizações e as reavaliações, se harmonizam com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Buscando elucidar as especificidades do RPPS, está descrito nos próximos parágrafos os principais procedimentos adotados pelos RPPS.

a) Passivo atuarial

A conta Provisões Matemáticas Previdenciárias, incluída no Passivo Exigível a Longo Prazo, é também conhecida como Passivo Atuarial. Essa conta tem como função apresentar, de acordo com o parecer emitido pelo atuário, os valores apropriados pelo RPPS

para fazer face à totalidade dos compromissos líquidos do plano para com seus segurados, conhecidos como reservas matemáticas, subagrupados em Provisões para Benefícios Concedidos e Provisões para Benefícios a Conceder, ajustadas pelas Reservas a Amortizar, que apresentam, também de acordo com a nota técnica atuarial, o somatório dos valores atuais das contribuições especiais ou suplementares a serem repassadas pelo Ente ao RPPS, subagrupadas em Serviço Passado e *Déficit* Equacionado.

Cabe destacar que o parecer do atuário é o documento hábil usado pelo contador para proceder o registro contábil da provisão matemática previdenciária (passivo atuarial), não sendo função do contador responsável pelo RPPS contestar os valores apresentados pelo profissional de atuária.

Para o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

O Passivo Atuarial representa, via de regra, as contribuições previdenciárias que em anos anteriores não foram vertidas para assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários. Trata-se, portanto, de uma “dívida” antiga do ente público em relação aos seus servidores, seja porque não houve a devida cobrança proporcional ao benefício assegurado, seja pelo uso desses recursos em outros compromissos que não os previdenciários. Pela sua natureza, as provisões matemáticas previdenciárias serão classificadas contabilmente no Passivo Exigível a Longo Prazo. (BRASIL, 2005, p. 79).

Para o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

A constituição de provisões matemáticas previdenciárias tem como objetivo tratar contabilmente as informações atuariais dos RPPS e representa o ponto principal da Contabilidade Previdenciária Pública. A inovação da inclusão de tal conta se deu também em função de sua natureza, uma vez que traz para as contas públicas uma provisão passiva. A constituição de provisões vem atender ao Princípio Fundamental da Prudência, concorrendo para a boa prática contábil. (BRASIL, 2005, p. 54).

É importante que se faça distinção entre o termo Passivo Atuarial (somatório dos compromissos líquidos do plano) e o termo Déficit Atuarial (diferença entre esses compromissos líquidos e os ativos financeiros garantidores do sistema de previdência já capitalizados).

b) Depreciação e Amortização

Depreciação é a redução do valor de um bem pelo desgaste ou perda da utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Já a amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

A depreciação e a amortização são procedimentos contábeis obrigatórios para os RPPS. De acordo com a Portaria MPS 916/2003 as depreciações e amortizações deverão ser efetuadas utilizando-se os parâmetros e índices admitidos pela Secretaria da Receita Federal, adequando-os às peculiaridades inerentes a cada Regime Próprio.

Como não há previsão na Lei 4.320/64 de realização de depreciação, amortização ou exaustão na Administração Pública Direta, os parâmetros para aplicação desses procedimentos nos RPPS constam da Instrução Normativa SRF 162, de 31 de dezembro de 1998:

Art. 1º A quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos:

I – Anexo I: bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM;
(Alterado pela IN SRF nº 13099, de 10/11/1999)

II – Anexo II: demais bens.

Segundo o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social (2005, p. 120):

A matéria também já foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC 1.027/2005, que aprovou recentemente a NBC T 19.5, que trata da depreciação, amortização e exaustão. Como não existe norma pública oficial que dê tratamento contábil ao assunto, recomenda-se, para efeito da implementação desse procedimento contábil nos RPPS, o atendimento ao disposto nesta Resolução.

A depreciação está prevista no art. 108 da Lei 4.320/1964 somente para as autarquias e para as empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público.

c) As avaliações e reavaliações

As avaliações e reavaliações de imóveis são procedimentos contábeis obrigatórios para os RPPS. De acordo com a Portaria MPS 916/2003 deverão ser realizadas avaliações e reavaliações periódicas dos imóveis cadastrados pelo RPPS, a fim de que os valores apurados estejam em consonância com o mercado imobiliário.

No § 3º do art. 106, a Lei 4.320/64 prevê a possibilidade de realização de reavaliações dos bens móveis e imóveis na Administração Pública Direta:

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

[...]

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Para Mota (2005, p. 199), “na área federal, periodicamente é feita uma atualização monetária dos bens imóveis, com base em índice representativo da perda do poder aquisitivo da moeda.”

Segundo o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social:

O Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC 1.004/2004, aprovando a NBC T 19.6, sobre a reavaliação de ativos. Como não existe norma pública oficial que dê tratamento contábil ao assunto, recomenda-se, para efeito da implementação desse procedimento contábil nos RPPS, o atendimento ao disposto nesta Resolução. (BRASIL, 2005, p. 115).

Na elaboração de seus orçamentos, as entidades que administram os RPPS devem observar as mesmas regras aplicáveis a qualquer órgão ou entidade pública. Contudo, em

função de seu objeto social, que é assegurar, ao longo dos anos, o pagamento de benefícios a seus segurados, existem algumas peculiaridades no processo orçamentário aplicado a essas unidades gestoras.

Dentre essas peculiaridades está o tratamento orçamentário dado às contribuições patronais, a constituição da reserva orçamentária dos RPPS e o tratamento financeiro da carteira de investimentos.

d) Contribuições Patronais

As contribuições patronais representam os repasses recebidos pelos RPPS relativos às parcelas de contribuições patronais do ente estatal. Essas contribuições devem ser registradas como repasses previdenciários, e não como receitas previdenciárias nos RPPS (tampouco despesas patronais no ente público). Esse tratamento contábil está estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina, no § 3º do seu art. 2º, que “a receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades”.

A Portaria MPS 916, de 15 de julho de 2003, classifica as contribuições patronais como interferências ativas, na classe Resultado Aumentativo do Exercício, afetando apenas o sistema financeiro. Os valores para cobertura de déficit e outros aportes eventualmente realizados pelo ente público aos RPPS devem receber o mesmo tratamento contábil, devendo ser registrados, conforme títulos específicos previstos no Plano de Contas, como Repasse Previdenciário para Cobertura de Déficit e Outros Aportes ao RPPS.

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência na identificação, comparabilidade e demonstração das receitas e despesas previdenciárias dos três níveis de governo, a Portaria STN 504, de 3 de outubro de 2003, classificou contabilmente as contribuições patronais no âmbito do próprio ente público como repasse financeiro. O Quadro

4 elenca as contas contábeis que evidenciam as transferências referentes às contribuições patronais.

CONTA	DENOMINAÇÃO	FUNÇÃO
CONTAS QUE TIVERAM MUDANÇAS NA DENOMINAÇÃO		
5.1.2.1.7.01.00	Contribuições Patronais do Exercício;	Representa o valor total dos repasses concedidos referentes às contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, referente ao exercício atual.
5.1.2.1.7.02.00	Contribuições Patronais de Exercícios Anteriores	Representa o valor total dos repasses concedidos referentes às contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social - RPPS, referente a exercícios anteriores.
6.1.2.1.7.01.00	Contribuições Patronais do Exercício	Representa os repasses recebidos relativos às parcelas de contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, referente ao exercício atual.
6.1.2.1.7.02.00	Contribuições Patronais de Exercício Anteriores	Representa os repasses recebidos relativos às parcelas de contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, referente a exercícios anteriores.

Quadro 4 – Contas que evidenciam as Contribuições Patronais - Elaborado pelo autor.

As contas contábeis constantes do Quadro 4 são desdobradas de forma a evidenciar as contribuições concedidas e recebidas, referentes ao pessoal civil ativo, civil inativo, militar ativo, militar inativo, pensionista civil, pensionista militar do exercício anterior e atual. Foram criadas, também contas específicas para evidenciar as transferências recebidas e concedidas referentes aos repasses previdenciários para cobertura de *déficit*.

No caso específico da União, o RPPS dos servidores públicos federais recebe tratamento exclusivamente orçamentário, com ação e fonte próprias, tendo créditos destinados exclusivamente para o pagamento de benefícios previdenciários. Como os recursos da contribuição dos servidores e da contribuição patronal são insuficientes para custear a folha de inativos e pensionistas, o Governo Federal aporta recursos da Fonte 100 (Fonte Tesouro) sob a rubrica “cobertura de déficit”. Essa situação é decorrência da não-instituição da unidade gestora do RPPS da União, referida o § 20 do art. 40 da CF, assim como da não-constituição dos fundos integrados de bens, direitos e ativos financeiros capitalizados, com finalidade previdenciária, conforme facultado no art. 6º da Lei 9.717/98.

Sendo assim, a regra da eliminação da dupla contagem poderia ser eliminada no âmbito da União, uma vez que a Contribuição Patronal da União se caracteriza como uma operação intra-orçamentária, devendo apenas observar a modalidade de aplicação “91” na

classificação dessa despesa de Contribuição Patronal, prevista no art. 1º da Portaria Interministerial STN/SOF 688, de 14 de outubro de 2005.

O art. 2º da referida Portaria Interministerial STN/SOF 688/2005 previu que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam, a seu critério, optar por adotar a eliminação de dupla contagem, especialmente no recolhimento da Contribuição Patronal para o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), de acordo com os procedimentos constantes da Portaria STN 504/2003, em substituição à utilização da modalidade de aplicação “91”, incluído por esta Portaria, ou seja, os mesmos procedimentos previstos na Portaria MPS 916/2003.

Entretanto, cabe observar que a Portaria Interministerial STN/SOF 338/2006, define como intra-orçamentárias as despesas decorrentes de contribuições quando o recebedor também for órgão constante dos orçamentos e da mesma esfera orçamentária, contudo, essa alteração somente surtirá efeito a partir do exercício financeiro de 2007, uma vez que está prevista a revogação, a partir de 1º de janeiro de 2007, do art. 2º da Portaria Interministerial STN/SOF 688/2005.

A novidade introduzida pela Portaria Interministerial STN/SOF 338/2006 ficou por conta da inclusão das seguintes classificações em nível de categoria econômica, que constituem-se em meras especificações das categorias econômicas corrente e capital, destinadas ao registro das receitas decorrentes de operações intra-orçamentárias:

I - 7000.00.00 – Receitas Correntes Intra-Orçamentárias; e

II – 8000.00.00 – Receitas de Capital Intra-Orçamentárias.

Dessa forma, somente a partir do exercício de 2007 é que a sistemática atual será alterada, devendo repercutir no âmbito dos RPPS.

e) Reservas

Sob a denominação de Reserva de Contingência, o orçamento anual da União poderá conter dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais.

As reservas de contingência dos RPPS, integrantes do Patrimônio Líquido, devem seguir a mesma metodologia aplicada às reservas de contingência descritas no art. 8º da Portaria Interministerial STN/SOF163/01, diferenciando-se, contudo, quanto a sua finalidade. As Reservas de Contingência dos RPPS estão dentro do conceito da prudência, sendo normalmente utilizadas dentro do exercício.

A conta Reservas Atuariais tem como função apresentar o somatório das reservas constituídas para assegurar a cobertura de compromissos do plano com seus segurados, corrigindo eventuais distorções nos cálculos atuariais, previstas na nota técnica atuarial do plano, subgrupadas em reservas de benefícios a regularizar, reservas de oscilações de riscos, reservas de contingência e reservas para ajuste do plano.

Segundo o Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público do Ministério da Previdência Social (2005, p. 40):

Um dos princípios que mais tem suscitado discussões quando da elaboração do orçamento dos RPPS é o Princípio do Equilíbrio Financeiro⁸, em razão de, em sua maior parte, os RPPS apresentarem orçamentos desequilibrados. Todavia, essa peculiaridade desses regimes se dá em função de seu próprio objeto social, que é a garantia das condições de honrar os compromissos previdenciários sob sua responsabilidade. Com isso, as eventuais “sobras” de recursos devem ser tratadas como reservas, que deverão ser capitalizadas para garantir o pagamento dos benefícios ao longo dos anos.

Dessa forma, a Reserva orçamentária do RPPS somente será constituída quando o montante da previsão de receitas e movimentações financeiras superar o montante das

⁸Equilíbrio financeiro – O montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período.

despesas fixadas para o exercício. O eventual superávit será incorporado às Reservas, que deverão ser capitalizadas para garantir o pagamento dos benefícios ao longo dos anos.

f) Carteira de Investimentos dos RPPS

Das normas editadas especificamente para o setor, destaca-se aquela relativa aos investimentos permitidos para os RPPS. Atualmente, as aplicações dos recursos desses regimes devem ser realizadas conforme as disposições da Resolução 3.244, de 28 de outubro de 2004, devendo ser alocados nos segmentos de renda fixa, de renda variável e de imóveis, tendo presentes as condições de segurança, rentabilidade, solvência e liquidez.

A carteira de investimentos dos RPPS recebe tratamento contábil diferenciado de qualquer outra entidade pública, em função da necessidade de manter disponíveis os recursos para pagamento de benefícios previdenciários. Consta do Plano de Contas dos RPPS um subgrupo de contas específicas, com natureza apenas financeira, dentro do grupo Ativo Circulante, com a finalidade de registrar os investimentos efetuados pelos RPPS. Neste mesmo subgrupo de contas, foi criada uma conta redutora, para cobrir eventuais perdas decorrentes de aplicações malsucedidas, sob o título Provisão para Perdas em Investimentos.

O Anexo IV da Portaria MPS 916/03, estabelece que a carteira de investimentos em títulos mobiliários mantida pelo RPPS deverá refletir o respectivo valor de mercado, enquanto que na Administração Direta a avaliação dos elementos patrimoniais deve obedecer as regras definidas no art. 106 da Lei 4.320/64. No caso específico de créditos e títulos de renda, a Administração Pública Direta avalia esses elementos pelo seu valor nominal.

Com relação aos investimentos, a Contabilidade Pública classifica esses elementos no grupo do Ativo Permanente, enquanto que a Contabilidade aplicada aos RPPS os classifica no grupo do Ativo Circulante. Essa classificação se dá em função da própria característica que cerca esses valores, pois os recursos e eventuais ganhos auferidos com a

carteira de investimentos serão empregados para garantir a manutenção do regime, uma vez que podem ser transferidos para as atividades previdenciárias (pagamento de benefícios) a qualquer momento.

A previsão de ganhos da carteira de investimentos do RPPS deve constar de sua previsão orçamentária, no subgrupo Receita Patrimonial. As eventuais perdas, decorrentes de aplicações malsucedidas, serão suportadas pelas Provisões para Perdas em Investimentos, da classe Resultado Aumentativo do Exercício, em contrapartida com a conta redutora Provisão para perdas em Investimentos, pertencente ao Ativo Circulante.

Os imóveis vinculados ao RPPS com finalidade previdenciária, adquiridos quando não havia vedação legal ou recebidos em dação em pagamento, devem ser incorporados ao patrimônio do regime também no Ativo Circulante, apesar de se tratar de conta registrada no sistema patrimonial. Para registrar a eventual desvalorização de imóveis, deve-se fazer uso de conta de variação passiva.

g) Demonstrações Contábeis

Os demonstrativos contábeis exigidos para os RPPS constam do Anexo III da Portaria MPS 916/2003 e são os mesmos demonstrativos previstos na Lei 4.320/64, com pequenas diferenças em função das peculiaridades dos registros contábeis dos RPPS. O único demonstrativo específico dos RPPS é a Demonstração Analítica dos Investimentos – DAI, cujo objetivo é evidenciar contabilmente a posição da carteira de ativos dos RPPS.

O Anexo III da Portaria MPS 916/2003 apresenta todas as instruções para preenchimento desses demonstrativos, indicando as contas contábeis utilizadas para obter a informação de cada campo.

O Balanço Orçamentário dos RPPS tem como função demonstrar as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as receitas e as despesas executadas. A

Portaria MPS 916/2003 trouxe para o corpo do Balanço Orçamentário dos RPPS as 'Movimentações Financeiras', onde constam os repasses previdenciários recebidos pelo RPPS (Contribuições Patronais do Exercício, Contribuições Patronais de Exercícios Anteriores e Repasse Para Cobertura do Déficit), em virtude da classificação contábil dada aos repasses previdenciários realizados pelos entes públicos. No caso do montante da previsão de receitas e movimentações financeiras superar o montante das despesas fixadas para o exercício, esse superávit se caracteriza como Reserva do RPPS e tem por objetivo honrar os compromissos futuros do RPPS com seus segurados.

O Balanço Financeiro dos RPPS tem como função demonstrar as receitas e despesas orçamentárias, bem como todos os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, considerando o saldo anterior e o que passa para o exercício seguinte. Diferentemente do Balanço Financeiro previsto na Lei 4.320/64, que classifica as despesas orçamentárias por função, o Balanço Financeiro dos RPPS classifica as despesas por categorias econômicas e por elemento de despesa, proporcionando assim uma visão mais gerencial de seu fluxo de caixa.

A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP dos RPPS tem como função demonstrar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. A DVP dos RPPS observa a mesma disposição da instituída pela Lei 4.320/64, contudo foram incluídas as contrapartidas referentes aos procedimentos contábeis obrigatórios para os RPPS, como a Provisão Matemática Previdenciária, os ganhos e perdas relativos à carteira de investimentos e a implementação da depreciação e da amortização.

O Balanço Patrimonial dos RPPS tem como função evidenciar a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo, apresentando a situação estática dos bens, direitos e obrigações, indicando o valor do saldo patrimonial da entidade.

O Balanço Patrimonial dos RPPS segue a mesma estrutura exigida pela Lei 4.320/64, inclusive quanto ao desdobramento dos seus grupos de contas em “financeiro” e “permanente”. As peculiaridades desse demonstrativo é a evidenciação dos Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência e da Provisão para Perdas em Investimentos (conta redutora), classificados no Ativo Financeiro, das Depreciações e Amortizações (contas redutoras do Ativo Permanente), da Provisão Matemática Previdenciária (Passivo Permanente) e das Reservas Atuariais (Saldo Patrimonial).

A Demonstração Analítica dos Investimentos – DAI, cujo objetivo é evidenciar contabilmente a posição da carteira de ativos dos RPPS, não está prevista na Lei 4.320/64. Em conformidade com a Resolução CMN 3.244/2004, nessa demonstração existe uma coluna para os investimentos realizados em segmento de renda fixa, renda variável e imobiliário. Seu preenchimento segue a mesma lógica de um demonstrativo que evidencia as mutações de uma determinada conta. Aos saldos dos investimentos dos RPPS, existentes no início do exercício, são efetuadas todas as variações ocorridas, como os gastos com comissões e corretagens e eventuais ganhos e perdas. No encerramento do exercício, será apresentado o saldo existente em cada um dos segmentos de investimentos.

De acordo com a Portaria MPS 916/2003 as notas explicativas às Demonstrações Contábeis deverão evidenciar os critérios utilizados para constituições de provisões, depreciações, amortizações e reavaliações, com indicação dos efeitos no patrimônio do RPPS.

A Portaria MPAS 4.992/1999 determina também que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros demonstrativos necessários ao minucioso esclarecimento da situação patrimonial e dos investimentos mantidos pelo regime próprio de previdência social;

Além dos demonstrativos contábeis exigidos pela Portaria MPS 916/2003, a Portaria MPAS 4.992, de 5 de fevereiro de 1999 exige:

- Demonstrativo das Receitas e despesas do RPPS (art. 14 da Portaria MPAS 4.992/1999);
- Demonstrativo Financeiro do RPPS (Anexo III da Portaria MPAS 4.992/1999);
- Comprovante dos Repasses e Retenções das Contribuições Previdenciárias Devidas ao RPPS (§ 5º do art. 14 da Portaria MPAS 4.992/1999); e
- Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial – DRAA (art. 9º).

A Lei de Responsabilidade Fiscal também exige a elaboração de alguns demonstrativos específicos para os RPPS. Na alínea “a” do inciso IV do § 2º do art. 4º, a LRF estabelece que o Anexo de Metas Fiscais da LDO, conterá a avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador. No inciso I do § 1º do art. 53, a LRF estabelece também que, no último bimestre do exercício, acompanharão o Relatório Resumido da Execução Orçamentária demonstrativo das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Como já visto, o RPPS da União é tratado somente de forma orçamentária. Dessa forma, apenas os demonstrativos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal estão sendo elaborados pela União. Os mais recentes desses demonstrativos constam no Anexo de Metas Fiscais que integram a proposta, para o exercício de 2007, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, disponível em www.planejamento.gov.br. Os resultados da avaliação da situação financeira e atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos Civis da União, constante da proposta da LDO para o exercício de 2007, explicam, em parte, as dificuldades da União em organizar em bases contábeis o seu RPPS, consubstanciadas no reconhecimento de Déficit Atuarial na ordem de R\$ 357,5 bilhões. Esse Déficit Atuarial deve ser compreendido como parcela do Passivo Atuarial não fundada e relativa ao tempo de serviço já prestado pelos servidores à União até dezembro de 2005. Seu valor foi obtido subtraindo-se o

valor presente das contribuições futuras (R\$ 73,3 bilhões) do valor presente dos benefícios futuros (R\$ 430,8 bilhões).

Sobre esse assunto, o Tribunal de Contas da União já se pronunciou no Acórdão 1465/2003 – Plenário, no qual consta determinação endereçada ao Ministério da Previdência Social no sentido de incluir a descrição do cálculo no demonstrativo anual de Avaliação Atuarial do Regime de Previdência dos Servidores Civis da União, previsto no art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea “a”, da Lei Complementar 101/2000.

5.2 Plano de Contas Aplicado aos RPPS

De acordo com o Anexo IV da Portaria MPS 916, de 15 de julho de 2003, o Plano de Contas do RPPS foi elaborado com base no Plano de Contas da Administração Pública Federal, seguindo a mesma codificação, com a seleção e a inclusão de contas voltadas para a contabilização dos registros dos Regimes Próprios de Previdência Social. Havendo a necessidade de inclusão de novas contas, as solicitações devem ser encaminhadas à Secretaria de Previdência Social, que, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional e a Secretaria de Orçamento Federal, verificará a viabilidade do atendimento da solicitação.

A atualização do Plano de Contas dos Regimes Próprios de Previdência Social é de competência da Coordenação Geral de Contabilidade, Atuária e Estudos Técnicos do Departamento dos Regimes Próprios de Previdência do Serviço Público do Ministério da Previdência Social, que, de forma integrada com a Coordenação-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, procederá aos ajustes que se fizerem necessários.

Compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais, que

visam, entre outros aspectos, ao controle contábil e financeiro dos Regimes Próprios de Previdência Social.

Tendo em vista a necessidade de traçar essas diretrizes no âmbito da contabilidade das Entidades que administram esses regimes próprios, o MPS editou a Portaria n.º 916, de 15 de julho de 2003, que aprovou, além do Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social, o qual tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos destes regimes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 69, reforçando a Lei Geral da Previdência Pública (Lei n.º 9.717/98), estabelece que “o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial”.

A estrutura do Plano de Contas dos Regimes Próprios de Previdência Social tem como principais objetivos realçar o estado patrimonial e suas variações, padronizar e harmonizar o nível de informações dos RPPS para auxiliar o processo decisório e apresentar informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, com extração de relatórios necessários à análise gerencial.

Similar à União os critérios de ordenamento das contas na estrutura do Plano de Contas dos RPPS compreende sete níveis de desdobramento, classificados e codificados da seguinte forma:

1º NÍVEL – Classe	X
2º NÍVEL – Grupo	X
3º NÍVEL – Subgrupo	X
4º NÍVEL – Elemento	X
5º NÍVEL – Subelemento	X
6º NÍVEL – Item	XX
7º NÍVEL – Subitem	XX
CONTA CORRENTE	CÓDIGO VARIÁVEL

A estrutura contábil estabelecida pela Portaria MPS 916/2003 (atualizada pelas portarias MPS 1768/2003, 66/2005 e 183/2006) apresenta algumas diferenças em relação ao Plano de Contas do Governo Federal, uma vez que destaca somente os grupos de contas necessários para o registro dos atos e fatos administrativos dos RPPS, classificados em nível de classe/grupo na seguinte disposição:

1 – ATIVO	2 – PASSIVO
1.1 – ATIVO CIRCULANTE	2.1 – PASSIVO CIRCULANTE
1.2 – ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	2.2 – PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
1.4 – ATIVO PERMANENTE	2.4 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.9 – ATIVO COMPENSADO	2.4 – PASSIVO COMPENSADO
3 – DESPESA	4 – RECEITA
3.3 – DESPESAS CORRENTES	4.1 – RECEITAS CORRENTES
3.4 – DESPESAS DE CAPITAL	4.2 – RECEITAS DE CAPITAL
	4.9 – * DEDUÇÕES DA RECEITA
5 – RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO	6 – RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO
5.1 – RESULTADO ORÇAMENTÁRIO	6.1 – RESULTADO ORÇAMENTÁRIO
5.2 – RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO	6.2 – RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
	6.3 – RESULTADO APURADO

O Plano de Contas dos RPPS foi elaborado seguindo a mesma codificação e nomenclatura do Plano de Contas da Administração Pública Federal. Tendo em vista as peculiaridades que cercam as atividades previdenciárias da área pública, a STN criou contas específicas para atender as necessidades de registros contábeis dos RPPS, das quais destacam-se: Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social, Provisão para Perdas em Investimentos, Provisões Matemáticas Previdenciárias, Reservas Atuariais e Contribuições Previdenciárias.

As contas constantes Plano de Contas dos RPPS estão detalhadas no Manual de Contas (Anexo II da Portaria MPS 916/2003), onde está descrito a função, o funcionamento e as características inerentes a cada conta.

5.3 Contabilidade Pública versus Contabilidade Aplicada aos RPPS

Com base na pesquisa realizada e buscando atender a um dos objetivos do presente trabalho, foi extraído um quadro resumo, conforme Quadro 5, das principais

diferenças nas práticas contábeis adotadas pela administração direta e pelas entidades que administram os RPPS em face de algumas situações específicas, quais sejam:

Situação	Prática adotada pela Administração Direta	Prática adotada pelos RPPS
Foco principal da Contabilidade.	Orçamento Público.	Patrimônio do regime.
Elaboração do Orçamento.	Princípio do Equilíbrio Financeiro. O montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período.	Orçamentos desequilibrados. O eventual superávit será incorporado às Reservas, que deverão ser capitalizadas para garantir o pagamento dos benefícios ao longo dos anos.
Aplicação das Disponibilidades.	União, no Banco Central do Brasil. Estados, Municípios, órgãos, entidades e empresas controladas pelo Poder Público, em instituições financeiras oficiais.	As disponibilidades de caixa do regime próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundo específico a que se refere o art. 249 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e poderão ser aplicadas nas condições de mercado em qualquer instituição financeira autorizada, com observância dos “limites” e condições de proteção e prudência financeira estabelecidos na Resolução CMN 3.244/2004.
Avaliação de Investimentos.	Valor nominal.	Valor de mercado.
Classificação dos Investimentos.	No Ativo Permanente.	No Ativo Circulante.
Depreciação e Amortização.	Não há norma prevendo a realização desses procedimentos.	Os procedimentos são obrigatórios por força da Portaria MPS 916/2003, podendo ser adotados os critérios estabelecidos pela IN SRF 162/1998 e Resolução CFC 1.027/2005.
Constituição de Reservas.	O art. 8º da Portaria STN/SOF 163/2001 estabelece que a dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei 200/67, deverá ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, sendo normalmente utilizada dentro do exercício.	A Reserva Orçamentária do RPPS somente será constituída quando o montante da previsão de receitas e movimentações financeiras superar o montante das despesas fixadas para o exercício, representando recursos devem ser capitalizados com o objetivo de garantir o pagamento dos benefícios previdenciários futuros.

Reavaliações de bens móveis e imóveis.	Procedimento facultativo por força do § 3º do art. 106 da Lei 4.320/64, sendo usualmente adotado índice representativo da perda do poder aquisitivo da moeda.	Os bens imóveis deverão ser periodicamente reavaliados de acordo com o valor de mercado por força da Portaria MPS 916/2003, podendo ser adotados os critérios estabelecidos na Resolução CFC 1.004/2004.
Balanço Orçamentário.	Apresenta a previsão e realização de receitas, bem como a fixação e a execução de despesas apenas do exercício. Princípio do Equilíbrio Financeiro.	Além dos elementos previstos na Lei 4.320/64 também estão demonstradas as Contribuições Patronais do Exercício, Contribuições Patronais de Exercícios Anteriores e Repasse Para Cobertura do Déficit, devido à sua classificação contábil como Movimentação Financeira.
Balanço Financeiro.	As despesas orçamentárias são dispostas por função, que são os grandes grupos de ações desenvolvidas pelo governo.	As despesas orçamentárias são dispostas por categoria econômica (corrente e de capital), proporcionando uma visão mais gerencial do fluxo de caixa dos RPPS.
Demonstração das Variações Patrimoniais.	Evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o Resultado Patrimonial do Exercício. As variações patrimoniais são divididas em variações ativas (orçamentárias e extra-orçamentárias) e variações passivas (orçamentárias e extra-orçamentárias).	A DVP dos RPPS observa a mesma disposição da DVP da Lei 4.320/64, contudo foram incluídas as contrapartidas referentes aos procedimentos contábeis obrigatórios para os RPPS, como a Provisão Matemática Previdenciária, os ganhos e perdas relativos à carteira de investimentos e a implementação da depreciação e da amortização.
Balanço Patrimonial.	Demonstrada a posição das contas que constituem os ativos e passivos financeiros e permanentes, as contas de compensação e o saldo patrimonial.	Segue a mesma estrutura exigida pela Lei 4.320/64 Nos RPPS esse demonstrativo evidencia também: os Investimentos e a respectiva Provisão para eventuais perdas nesses investimentos, que são classificados no Ativo Financeiro; as Depreciações e Amortizações (contas redutoras do Ativo Permanente); a Provisão Matemática Previdenciária (Passivo Permanente); e as Reservas Atuariais (Saldo Patrimonial).

Quadro 5 – Quadro demonstrativo das práticas contábeis adotadas na Administração Direta *versus* RPPS. Elaborado pelo autor.

5.3.1 Pontos Críticos

Como os RPPS estão obrigados a adotar a planificação contábil prevista na Portaria MPS 916/2003, a consolidação das contas do RPPS junto ao Ente pode apresentar dificuldades no âmbito de Estados e Municípios que possuam estrutura contábil diferente da exigida para os RPPS. Além disso, alguns tribunais de contas exigem que a prestação de contas seja feita por meio de sistema específico.

Dessa forma, o contador do RPPS deverá reclassificar as contas dissonantes na forma de “De/Para” ou solicitar a sua inclusão na planificação contábil do Ente e do respectivo Tribunal de Contas, o que pode ocorrer ou não.

Nas leis, decretos, portarias e instruções normativas que regem a matéria observa-se uma sistemática de postergação ou revogação de dispositivos tendentes a aperfeiçoar e colocar em vigor procedimentos que poderiam contribuir para a consolidação da cultura previdenciária no Brasil. Pode ser citado como exemplo a postergação da aplicabilidade da Portaria MPS 916/2003, que aprova o Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social.

A aplicação dessa Portaria deveria gerar efeitos somente a partir do exercício financeiro de 2005, com aplicação facultativa no exercício de 2004, contudo, a Portaria MPS 183/2006 estabeleceu que os efeitos passam a ser gerados somente a partir do exercício financeiro de 2007, com aplicação facultativa nos exercícios de 2004 a 2006.

Não obstante a Portaria MPS 236/2004 determinar que o ente encaminhe comprovação mensal do repasse ao RPPS das contribuições a seu cargo e dos valores retidos dos segurados, devidamente confirmado pela unidade gestora do RPPS, não é incomum a ocorrência de tentativas por parte de Estados e Municípios no sentido de utilização indevida dos recursos dos RPPS em atividades que não sejam exclusivamente previdenciárias ou de

retenção dos repasses das contribuições. Como exemplo, temos a Lei Municipal n.º 16.968/2004 que autorizou o Município de Recife (PE) a utilizar os recursos das contribuições previdenciárias para finalidades diversas das estabelecidas na Lei 9.717/98 e na Portaria MPAS 4.992/99.

Outro ponto crítico refere-se ao montante dos Passivos Atuariais. Como já visto no caso da União, esse valor, calculado até dezembro de 2005, monta em R\$ 357,5 bilhões. No caso de Estados e Municípios, guardadas as devidas proporções, o reconhecimento e a amortização dos Passivos Atuariais também representa o principal ponto crítico dos RPPS.

Segundo a Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social:

Serviço Passado ou Passivo Actuarial é o somatório das contribuições não vertidas e relativas ao tempo passado, e, devido ao elevado montante que representa, é pago em prazo longo, através de contribuições que são denominadas Contribuições Especiais ou Suplementares. (BRASIL, 2002, p. 12).

No inciso X do Anexo I da Portaria MPAS 4.992, de 5 de fevereiro de 1999, que trata de normas gerais de atuária, está estabelecido que:

No cálculo das reservas serão separadas, se necessário, as parcelas correspondentes a compromissos especiais com gerações de participantes, existentes na data de início do regime próprio de previdência social, sem que tenha havido a arrecadação correspondente de contribuições. Neste caso, poderá ser estabelecida uma separação entre o compromisso normal e esse compromisso especial e previsto um prazo, não superior a trinta e cinco anos, para a integralização das reservas correspondentes.

Cabe ressaltar que o art. 7º da Lei n.º 9.717/1998, só prevê a aplicação de sanções pelo eventual descumprimento do disposto nesta lei aos Estados, Distrito Federal e Municípios que organizem e mantenham regimes próprios de previdência social. Embora o RPPS dos servidores públicos federais esteja organizado, especificamente com relação aos objetivos da Portaria MPS n.º 916/2003, a União não vem procedendo ao registro dos atos e dos fatos relacionados à administração orçamentária, financeira e patrimonial do regime próprio dos servidores públicos federais.

Indubitável é que o fato da União tratar orçamentariamente seu RPPS prejudica a evolução das práticas contábeis aplicáveis à esses regimes e, por consequência, do Plano de Contas a eles aplicado, inibindo o aperfeiçoamento e a introdução de novas contas, uma vez

que, em função da ausência de demandas da própria União, há pouco incentivo à sua evolução.

Outro ponto crítico, exclusivo da técnica contábil, é o procedimento atualmente adotado de contabilização do repasse para amortização do Déficit. Entendemos ser fundamental a criação de conta específica para registrar essa amortização, em substituição da conta atualmente utilizada: 6.1.2.1.7.99.00 - Outros Aportes, integrante da classe Resultado Aumentativo do Exercício.

Não foi possível ilustrar o presente trabalho com exemplos práticos de demonstrativos contábeis elaborados pelas entidades que administram RPPS, nos moldes exigidos pela Portaria MPS 916/2003, uma vez que essas entidades ainda não são obrigadas a dar publicidade aos novos demonstrativos, em função da aplicação facultativa nos exercícios de 2004 a 2006 da Portaria MPS 916/2003.

6. CONCLUSÃO

Não obstante existirem limitações, apontadas por diversos doutrinadores, referentes à capacidade da Contabilidade Pública em evidenciar o patrimônio dos entes públicos, uma vez que seu foco está voltado prioritariamente para o controle da execução orçamentária e financeira, a evidenciação dos recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social é feita com base no mesmo arcabouço normativo utilizado pela Contabilidade Pública brasileira.

No Plano de Contas instituído para os RPPS foram introduzidos novos mecanismos capazes de preencher lacunas da Contabilidade Pública quanto à evidenciação e o controle patrimonial, como o tratamento puramente financeiro dado à carteira de investimentos dos RPPS, a criação de uma conta redutora para cobrir perdas decorrentes de aplicações malsucedidas, sob o título Provisão para Perdas em Investimentos, as depreciações de bens e a reavaliação de bens imóveis.

A exigência de procedimentos específicos que melhor evidenciam o patrimônio dos Regimes Próprios de Previdência fez surgir novas contas contábeis que foram materializadas quando da criação do Plano de Contas para os RPPS, fato que contribuiu para a agregação de novos fatos contábeis e alteração da estrutura original de Plano de Contas da União proposta pela Secretaria do Tesouro Nacional. Isto ocorreu devido, ao enfoque dado às aplicações financeiras permitidas pela Resolução CMN n.º 3.244/2004, à inclusão de contas relativas à gestão do passivo atuarial, e a constituição de reservas do RPPS.

Além de contribuir para a agregação de novos fatos contábeis à contabilidade pública, cooperando para instituição e aplicação de um controle mais dinâmico e eficiente das contas públicas por parte dos administradores, a utilização do Plano de Contas permitirá aos

órgãos responsáveis pelo controle interno e externo uma padronização contábil que facilitará os procedimentos de auditoria.

A instituição do Plano de Contas para os Regimes Próprios de Previdência Social constitui-se, também, como um instrumento de *accountability*. O controle social sobre as contas públicas somente poderá ser exercido se permitir que o cidadão possua acesso fácil, transparente e permanente relativo a sua execução. Neste sentido, com o intuito de promover e fortalecer o controle social sobre os RPPS, os segurados e a sociedade deverão ter pleno acesso às informações relativas aos Regimes Próprios de Previdência Social.

Conclui-se que a Administração Pública possui instrumentos necessários para evidenciar e controlar o patrimônio dos RPPS, adotando práticas que estão em consonância com as normas legais, com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes. **Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil.** Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, FGV, 36(5):723-45, set./out. 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a Contabilidade Governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BRASIL. Conselho Monetário Nacional. **Resolução CMN 3.244, de 28 de outubro de 2004.** Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou por Municípios.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil/Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. **Decreto n.º 4.942, de 30 de dezembro de 2003.** Regulamenta o processo administrativo para apuração de responsabilidade por infração à legislação no âmbito do regime da previdência complementar, operado pelas entidades fechadas de previdência complementar, de que trata o art. 66 da Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001, a aplicação das penalidades administrativas, e dá outras providências.

_____. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.** Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar n.º 108, de 29 de maio de 2001.** Dispõe sobre a relação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar, e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001.** Dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências.

_____. **Lei n.º 10.887, de 18 de junho de 2004.** Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional 41/2003, altera dispositivos das Leis 9.717/1998, 8.213/1991, 9.532/1997 e dá outras providências.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa n.º 8, de 14 nov. 1996**. Reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União, tendo como parte integrante a Relação de Contas, a Tabela de Eventos e a Tabela de Indicadores Contábeis, que deverão ser adotados por todas as unidades gestoras integrantes do SIAFI ou que venham a integrá-lo, sob a modalidade de uso total.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN 504, de 3 de outubro de 2003**. Dispõe sobre contas contábeis de contribuições patronais previdenciárias.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do SIAFI**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/plano_de_contas.asp. Acesso em :10 jul. 2006.

_____. Ministério da Previdência e Assistência Social. **Portaria MPAS 4.992, de 5 de fevereiro de 1999**. Dispõe sobre a definição e a aplicação dos parâmetros e diretrizes gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal, previstos na Lei 9.717/1998.

_____. Ministério da Previdência Social. Secretaria de Previdência Social. **Coleção Previdência Social. Regimes Próprios de Previdência: Modelo Organizacional, Legal e de Gestão de Investimentos**. Volume 11. Brasília-DF: Ministério da Previdência Social, 2001. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br>.

_____. Ministério da Previdência Social. Secretaria de Previdência Social. **Coleção Previdência Social. Regime Próprio de Previdência dos Servidores: Como Implementar? Uma Visão Prática e Teórica**. Volume 17. Brasília-DF: Ministério da Previdência Social, 2002. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br>.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria MPS 916, de 15 de julho de 2003**. Aprova o Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social.

_____. Ministério da Previdência Social. **Informe Previdência Social. Volume 16. Número 8**. Brasília-DF: Ministério da Previdência Social, Agosto 2004. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br>

_____. Ministério da Previdência Social. **Informe Previdência Social. Volume 16. Número 10**. Brasília-DF: Ministério da Previdência Social, Outubro 2004. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br>

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria MPS 172, de 11 de fevereiro de 2005**. Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP.

_____. Ministério da Previdência Social. Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público. **Estudos: Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social. 2005**. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br>.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF 163, de 4 de maio de 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF 688, de 14 de outubro de 2005.** Altera o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF 338, de 26 de abril de 2006.** Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências.

CAMPOS, Ana Maria. **Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, FGV, 24(2):30-50, fev./abr. 1990.

CONFEDERAÇÃO Nacional dos Municípios. **Sistema Previdenciário: Manual de Previdência Pública – Regimes Próprios de Previdência Social.** Brasília: CNM, 2005, 63 p. Disponível em: <http://www.cnm.org.br>. Acesso em: 12 abr. 2006.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciências das Finanças.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. Título Original: Accounting theory.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, Lopes de. **Planos de Contas.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno.** 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Consolidação de Balanços Públicos: análise empírica da conformidade de balanços estaduais-União no ano de 2003**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2004.

_____. Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 1ª ed. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2005.

MOURA, Renilda da Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2003.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Alexandre Barreto de. **Comissões Parlamentares de Inquérito como instrumentos de accountability horizontal: análise do período 1989-2005**. Dissertação (Mestrado em Administração). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2006.