

ATOS DO PLENÁRIO .....	1
Acórdãos e Pareceres - Plenário .....	1
ATOS DA 1ª CÂMARA .....	27
Pautas das Sessões - 1ª Câmara .....	27
ATOS DA 2ª CÂMARA .....	27
Pautas das Sessões - 2ª Câmara .....	27
ATOS DOS RELATORES .....	28
ATOS DA PRESIDÊNCIA .....	30

## ATOS DO PLENÁRIO

### Acórdãos e Pareceres - Plenário

#### PARECER CONSULTA

**PUBLICAÇÃO** do inteiro teor de Parecer Consulta.

**PARECER/CONSULTA TC-005/2015 - PLENÁRIO**

**PROCESSO** - TC-1453/2014

**JURISDIÇÃO** - INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO MUNICÍPIO DA SERRA

**ASSUNTO** - CONSULTA

**CONSULENTE** - ALEXANDRE CAMILO FERNANDES VIANA

**EMENTA: PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS NA CONTABILIZAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS E NAS OPERAÇÕES OCORRIDAS NOS FUNDOS DE INVESTIMENTO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - A) CADA FATO CONTÁBIL DEVE SER CONTABILIZADO NO MOMENTO DO SEU FATO GERADOR - ORÇAMENTARIAMENTE, NA DATA DA ARRECAÇÃO - CONTABILMENTE, NO FINAL DE CADA MÊS - B) AS VARIAÇÕES POSITIVAS DEVEM SER CONTABILIZADAS COMO VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA - AS VARIAÇÕES NEGATIVAS DEVEM SER CONTABILIZADAS COMO VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA - OS GANHOS AUFERIDOS COM A CARTEIRA DE INVESTIMENTO DO RPPS SERÃO CONTABILIZADOS COMO VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E AS PERDAS COMO VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - C) AS VARIAÇÕES OCORRIDAS DEVEM SER REGISTRADAS CONTABILMENTE PELO ENTE AO FINAL DE CADA MÊS E NA DATA DE RESGATE DA APLICAÇÃO - ORÇAMENTARIAMENTE QUANDO NO MOMENTO DA EFETIVA ARRECAÇÃO DA RECEITA.**

Vistos, relatados e discutidos os autos do Processo TC-1453/2014, em que o Presidente do Instituto de Previdência dos Servidores do Município da Serra, Sr. Alexandre Camilo Fernandes Viana, formula consulta a este Tribunal, no sentido de obter esclarecimentos acerca dos seguintes questionamentos:

- Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?
- Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos do RPPS?
- Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

Considerando que é da competência deste Tribunal decidir sobre consulta que lhe seja formulada na forma estabelecida pelo Regimento Interno, conforme artigo 1º, inciso XXIV, da Lei Complementar Estadual nº 621/12.

RESOLVEM os Srs. Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, em sessão realizada no dia nove de junho de dois

mil e quinze, à unanimidade, nos termos da proposta de decisão do Relator, Auditor João Luiz Cotta Lovatti, preliminarmente, conhecer da consulta, e no mérito, responder os questionamentos elaborados pelo Consulente nos termos das Instruções Técnicas OTC-36/2014 e OTC-048/2014, da 6ª e 8ª Secretarias de Controle Externo, respectivamente, com os acréscimos dos votos posteriores dos Exmos. Srs. Conselheiros Marco Antonio da Silva e Domingos Augusto Taufner, encampados pelo Relator, abaixo transcritos:

Orientação Técnica em Consulta OTC-036/2014:

Conforme determinação de V. S.ª, às folhas 12, procede-se à análise do presente processo de Consulta e relata-se o que segue:

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Alexandre Camilo Fernandes Viana, Diretor Presidente do IPS/Serra, (fls. 01 a 03) atendendo-se ao que dispõe o art. 1º, XVII da Lei Complementar nº 32/1993 compete ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo decidir sobre consulta que lhe seja formulada a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, sendo a resposta à consulta de caráter normativo, e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto, e, nos termos dos arts. 233 a 238 § 1º do Regimento Interno do TCEES (Res. Nº 261/2013) é instruída com o parecer do órgão de assistência jurídica do IPS pela Advogada Josiane Alvarenga Rocha Lugon, expõe a dúvida nos termos a seguir: **MATÉRIA DA CONSULTA**

*"1- A Resolução nº 3.922, de 25 de novembro de 2010, do Conselho Monetário Nacional estabelece que os recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social devem ser aplicados em segmento de renda fixa, renda variável e fundos de investimentos imobiliários, observadas as limitações trazidas pela referida Resolução.*

*Contudo existe uma dúvida quanto à forma e o momento correto de contabilização dos "ganhos" e "perdas" dos investimentos realizados.*

*No que tange especificamente às variações sofridas pelos investimentos realizados pelo RPPS, a Portaria nº 916/2003 do Ministério da Previdência Social, revogada pela Portaria 509/2013 do mesmo órgão, prescreveu que a carteira de investimento mantida deveria refletir o respectivo valor de mercado, tendo em vista os princípios contábeis da oportunidade e da competência.*

*Lougo, os ajustes relativos a ganhos e perdas nas aplicações em poupança, nos fundos de investimentos e nos títulos públicos seriam contabilizados diretamente como receita ou retificadora da receita orçamentária, respectivamente, no momento da ocorrência do fato gerador.*

*Entretanto, o entendimento adotado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo seria o de que seguindo o atendimento ao regime de competência, os "ganhos" auferidos com a carteira serão contabilizados como receita econômica (variações patrimoniais aumentativas), afetando positivamente o resultado do exercício, e não mais como receitas orçamentárias (que só serão reconhecidas quando da efetiva alienação do investimento).*

*Quanto as possíveis "perdas" de investimentos entende ainda o TCE/SP que poderá ser constituída pela unidade gestora do RPPS uma "provisão".*

**QUESTIONAMENTOS:**

Isto posto, pergunta-se:

Quando se deve registrar as variações positivas ou negativas contabilmente e orçamentariamente?

Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos dos RPPS?

Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização das carteiras dos RPPS?"

Requer o Consulente que seja oficiado da inclusão da presente consulta em pauta de julgamento para acompanhamento das discus-

#### Corpo Deliberativo - Conselheiros

Domingos Augusto Taufner - Presidente  
Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun - Vice-Presidente  
Sérgio Aboudib Ferreira Pinto - Corregedor  
José Antônio Almeida Pimentel - Ouvidor  
Sebastião Carlos Ranna de Macedo  
Sérgio Manoel Nader Borges

#### Corpo Especial - Auditores

Márcia Jaccoud Freitas  
João Luiz Cotta Lovatti  
Marco Antônio da Silva  
Eduardo Perez

#### Ministério Público Especial de Contas - Procuradores

Luís Henrique Anastácio da Silva - Procurador-Geral  
Luciano Vieira  
Heron Carlos Gomes de Oliveira

#### Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Rua José Alexandre Buaiz, 157  
Enseada do Suá, Vitória, ES  
CEP 29050-913 - 27 3334-7600

Projeto Gráfico e Editoração  
Assessoria de Comunicação

sões.

Registre-se que o consulente não juntou documentos complementares aos autos da presente consulta relativos aos artigos 4º e 5º da Resolução nº 3.922 do Conselho Monetário Nacional, de 25 de novembro de 2010, o qual atribui aos responsáveis pela gestão do RPPS do município a definição, implementação e divulgação da sua política anual de investimentos onde, previamente, já estaria autorizado e definido o nível de risco das suas aplicações, limitando-se os tipos de investimentos autorizados.

Também, não consta o mencionado entendimento motivado que foi adotado em "parecer" pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo quanto à contabilização dos "ganhos" auferidos com a carteira tem natureza de receita econômica e seriam registrados diretamente como variações patrimoniais aumentativas independentes da execução orçamentária e não mais como receitas orçamentárias (que só serão reconhecidas quando da efetiva alienação do investimento).

#### 1. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

A consulta, segundo a Lei Complementar nº 621/2012, prescinde dos seguintes requisitos:

Art. 122. O Plenário decidirá sobre consultas quanto às dúvidas suscitadas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, que lhe forem formuladas pelas seguintes autoridades:

I - Governador do Estado e Prefeitos Municipais;  
 II - Presidente da Assembleia Legislativa e de Câmaras Municipais;  
 III - Presidente do Tribunal de Justiça e Procurador Geral de Justiça;  
 IV - Procurador Geral do Estado e Defensor Público Geral do Estado;  
 V - Secretário de Estado;  
 VI - Presidente das comissões permanentes da Assembleia Legislativa e das Câmaras Municipais;

VII - Diretor Presidente de Autarquia, fundação pública, empresa estatal e de sociedade de economia mista cujo controle societário pertença ao Estado ou aos Municípios.

§ 1º A consulta deverá conter as seguintes formalidades:

I - ser subscrita por autoridade legitimada;  
 II - referir-se à matéria de competência do Tribunal de Contas;  
 III - conter indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada;  
 IV - não se referir apenas a caso concreto;  
 V - estar instruída com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consulente.

A presente consulta foi subscrita por autoridade legitimada e tem como objeto matéria de competência desta Corte de Contas, possui indicação precisa de dúvida ou controvérsia suscitada, não trata de caso concreto, veio munida do parecer do órgão de assistência técnica e ou jurídica da autoridade consulente, não se verificando nenhum óbice à admissibilidade.

Entretanto, como as exigências formais devem no caso concreto relatado ser sopesadas frente ao princípio da razoabilidade e da nossa missão constitucional de orientar o Gestor Público na boa e regular aplicação dos recursos públicos, cumpre informar, ainda que a consulta tenha sido formulada em tese, cumprindo, assim, os requisitos de admissibilidade prescritos, duas de suas dúvidas e questionamentos se referem a caso concreto de "Apuração de Perda de Investimentos" e a caso concreto de "Ausência de Provisão para Perdas em Investimentos" imputada a gestores anteriores da mesma entidade IPS que estão sendo apuradas pelo devido processo legal, na PCA 2011 - Processo nº 1882/2012, Auditoria Especial Processo nº 930/2013 e PCA2012 - Processo nº 3.400/2013 em trâmite neste TCEES, cujas perdas são de valores relevantes e podem se traduzir em danos ao erário municipal.

Pode dizer que *pacta sunt servanda* é o princípio segundo o qual o contrato obriga as partes nos limites da lei.

*Relativamente às perdas e danos, de ordinário, são fixadas apenas por decisão judicial. Segundo o art. 402 do Código Civil as perdas e danos abrangem além da efetiva perda inclui-se a quantia que razoavelmente deixou-se de lucrar, in verbis:*

*Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.*

São questões judiciais de dano emergente e lucros cessantes, cuja operação desde o início contratual irregular deve ser tratada administrativamente como nulidade do contrato e sua resolução e respectivas responsabilizações.

As perdas e ganhos no recebimento de créditos são tratados na legislação federal para fins de reduzir a base de cálculo na tributação pelo lucro real, é aplicável para fins e tratamento do imposto de renda pelos artigos 9º parágrafos e incisos e 10º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mas em vários casos que específica podem ser aplicadas ao setor público. Portanto, as perdas e ganhos para o setor público são eventos que carecem ser debatidos e fixa-

dos por lei.

Quanto às as Perdas no Recebimento de Créditos tem-se a seguinte dedução como despesa quando:

*"Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.*

*§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:*

*I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;*

*II - sem garantia, de valor:[...]*

Especificamente quanto aos ganhos e perdas decorrentes da avaliação de ativos são constantes da Lei federal nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário. É de se verificar, a *contrário ensu*, quais os casos em que a perda não resulte em dano ao Erário? é a perda resultante de ato ilícito ou não. A instauração de Tomada de Contas Especial só se dá quando existir prejuízos ou pelo menos indícios de tal ocorrência, apurando-se a responsabilidade civil no momento em que se estabelece o nexo causal.

A jurisdição do Tribunal abrange qualquer pessoa física, órgão ou entidade 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. ANTES DA ANÁLISE DE MÉRITO ENTENDEU-SE NECESSÁRIA UMA BREVE ANÁLISE DOS REQUISITOS LEGAIS ESPECÍFICOS PARA APLICAÇÃO DE RECURSOS PREVIDENCIÁRIOS EM TÍTULOS PÚBLICOS.

Antes de se proceder a resposta à consulta propõe-se requerer estudo ao setor competente deste Tribunal para se discutir com os dados apresentados e coligidos, e ainda, de apresentação dos atuais entendimentos desta 6ª SCE, assim como de consultas a informações em sites e respectiva bibliografia para posteriormente recomendar aos gestores dos RPPS a escolha permitida pela legislação previdenciária quanto à contratação quando da aquisição de investimentos com recursos previdenciários e a imputação a ser dada quanto às eventuais perdas e prejuízos na aplicação dos envolvidos na relação jurídica.

Inicia-se a gestão de recursos do RPPS com as determinações estabelecidas na portaria nº 519 do Ministério da Previdência Social, alterada pela portaria MPS nº 170, de 25/04/2012, que em seu artigo 3º, inciso XI, §1º e 2º, determina:

Art. 3º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão observar na gestão dos recursos de seus RPPS as seguintes obrigações, além daquelas previstas na Resolução do CMN que dispõe sobre a aplicação dos recursos dos RPPS: (Redação dada pela Portaria MPS nº 170, de 25/04/2012)

[...]

IX - na gestão própria, antes da realização de qualquer operação, assegura que as instituições escolhidas para receber as aplicações tenham sido objeto de prévio cadastramento. (Incluído pela Portaria MPS nº 170, de 25/04/2012)

§ 1º Para o cadastramento referido no inciso IX deste artigo deverão ser observados, e formalmente atestados pelo representante legal do RPPS, no mínimo, quesitos como: (Incluído pela Portaria MPS nº 170, de 25/04/2012)

a) atos de registro ou autorização para funcionamento expedido pelo Banco Central do Brasil ou Comissão de Valores Mobiliários ou órgão competente; (Incluído pela Portaria MPS nº 170, de 25/04/2012)

b) observação de elevado padrão ético de conduta nas operações realizadas no mercado financeiro e ausência de restrições que, a critério do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários ou de outros órgãos competentes desaconselhem um relacionamento seguro. (Incluído pela Portaria MPS nº 170, de 25/04/2012)

§ 2º Quando se tratar de fundos de investimento, o cadastramento previsto no inciso IX deste artigo recairá sobre a figura do gestor e do administrador do fundo. (Incluído pela Portaria MPS nº 170, de 25/04/2012)

Ainda, relativamente à gestão dos recursos dos Institutos de Previdência, deve-se recomendar que a forma adequada de administração desses recursos, dentre as possibilidades previstas na citada Resolução nº 3.922/10 do Conselho Monetário Nacional, seja a de gestão própria, em preferência à terceirizada e à mista.

Para entendimento da Resolução CMN nº 3.922/2010 é necessário conhecer as normas gerais que regem a constituição, a administração, o funcionamento e a divulgação de informações dos fundos de investimento e fundos de investimento em cotas de fundo de investimento. Essas normas gerais são tratadas na Instrução CVM nº 409/2004. Qual é o perfil do gestor de recursos pela Portaria MPS nº 155, de 15/05/2008 visto que ele não pode alegar ignorância das normas legais que regem os investimentos no âmbito dos RPPS? Destacam-se também as determinações da resolução nº 3.922 do

Banco Central do Brasil, citada pelo gestor, que dispõe sobre as aplicações dos recursos dos regimes próprios de previdência social instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que em seu artigo 15 estabelece:

Art. 15. A gestão das aplicações dos recursos dos regimes próprios de previdência social poderá ser própria, por entidade autorizada e credenciada ou mista.

§ 1º Para fins desta Resolução, considera-se:

I - gestão própria, quando as aplicações são realizadas diretamente pelo órgão ou entidade gestora do regime próprio de previdência social;

II - gestão por entidade autorizada e credenciada, quando as aplicações são realizadas por intermédio de instituição financeira ou de outra instituição autorizada nos termos da legislação em vigor para o exercício profissional de administração de carteiras; e Resolução nº 3922, de 25 de novembro de 2010.

III - gestão mista, quando as aplicações são realizadas, parte por gestão própria e parte por gestão por entidade autorizada e credenciada, observados os critérios definidos no inciso II.

§ 2º Os regimes próprios de previdência social somente poderão aplicar recursos em carteira administrada ou em cotas de fundo de investimento geridos por instituição financeira, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pessoas jurídicas autorizadas pela Comissão de Valores Mobiliários para o exercício profissional de administração de carteira considerada, pelos responsáveis pela gestão de recursos do regime próprio de previdência social, com base, dentre outros critérios, em classificação efetuada por agência classificadora de risco em funcionamento no País, como:

I - de baixo risco de crédito; ou

II - de boa qualidade de gestão e de ambiente de controle de investimento.

Com base nas normas acima destacadas, conclui-se que o credenciamento para a gestão de recursos financeiros previdenciários é o caminho que melhor atende a necessidade de rapidez nas tomadas de decisões frente à volatilidade do mercado financeiro para fins de assegurar o cumprimento da meta atuarial dos RPPS. As próprias normas já foram pensadas pelo Banco Central do Brasil no sentido de se viabilizar a sustentação dos regimes próprios de previdência. Ressalte-se que este credenciamento observará critérios como solidez patrimonial, volume de recursos administrados, boa qualidade de gestão, padrão ético de conduta em transações realizadas no mercado financeiro, dentre outros fatores que contribuem para se atestar quais as instituições que representam baixo risco para seus investidores, e, por não dizer, aos seus segurados.

Cumpra-se aqui avaliar que o ordenamento jurídico constitucional brasileiro consigna expressamente que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, quando da realização de obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, ressalvados os casos especificados na legislação. Portanto, a regra é a realização de prévio certame licitatório para as contratações do Poder Público.

Entretanto, em razão da natureza do objeto a ser contratado, suas características, especificidades e desdobramentos, visando o interesse público, a contratação direta poderá ser efetivada, observando-se a forma nos arts. 17, 24 até e 25 da Lei nº 8.666/93, que abordam situações de licitação dispensada, dispensável e sendo assim, levado a efeito o credenciamento, o Poder Público deverá formalizar a contratação, por inexigibilidade de licitação, de determinada pessoa ou conjunto de pessoas, devidamente credenciadas, e, a fim de dar validade jurídica, publicando-se o ato de inexigibilidade e o resumo do contrato no Diário Oficial, observando-se as regras contidas no art. 26 da Lei nº 8.666/93.

Ressalte-se, ainda, que os contratos originários do credenciamento devam observar as regras contempladas no art. 55, 56, 57, 58 e 59 da Lei nº 8.666/93. Entretanto, neste processo seletivo para credenciamento devem ser atendidos e observados os princípios comuns que informam o procedimento licitatório como os da moralidade, da probidade, da publicidade, da transparência, da isonomia e da eficiência.

Reafirma-se a obrigatoriedade de observância das regras instituídas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Ministério da Previdência Social, acima destacadas, na fiscalização do patrimônio e recursos dos RPPS e na condução do processo de escolha e seleção por critérios eminentemente técnicos previstos na Resolução BACEN nº 3.922/10, que obrigam a alocação de recursos em três segmentos: de renda fixa, variável e de imóveis, de acordo com os percentuais

fixados para cada um, nos termos da Política Anual de Aplicação dos Recursos estipuladas pelos responsáveis pela gestão do RPPS, obedecendo às condições de segurança, rentabilidade, solvência e transparência, em instituições financeiras com baixo risco de crédito em classificação certificada por agência classificadora de risco em funcionamento no País, cujos limites percentuais fixados para cada segmento serão anualmente aferidos pelos Auditores de Controle Externo do TCEES quando da apresentação da prestação de contas. A característica de dois grandes segmentos é divergente: a do  Mercado de Renda Fixa compõem-se de ativos de renda fixa aqueles cuja remuneração ou retorno de capital pode ser dimensionado no momento da aplicação, ao contrário do Mercado de Renda Variável que não pode ser dimensionado. A questão legal que surge é o caráter dos contratos bancários são bilaterais ou sinalagmáticos com direitos e obrigações recíprocas ou é aleatório e por adesão onde o consumidor se sujeita a condições previamente estabelecidas quando se verifica que as partes livremente pactuam e o consumidor tem conhecimento de todo o seu teor e opta livremente pela sua concretização?

O consumidor é hipossuficiente? Hipossuficiência é uma situação que determina a falta de suficiência para realizar ou praticar algum ato, ou seja, é uma situação de inferioridade que indica uma falta de capacidade para realizar algo.

Consumidor segundo o CDC:

*art. 2º. É toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final. Equipara-se a consumidor a coletividade de pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo.*

Grande parte dos contratos de hoje são os denominados *de adesão*, pelos quais uma parte previamente estipula as cláusulas (predisponente) e a outra (aderente) simplesmente as aceita, sem oportunidade de discuti-las.

Exemplo típico é o dos contratos bancários, em que as instituições financeiras são infinitamente superiores na relação com pequenas e médias empresas e institutos de previdência.

Sobre tais contratos assim dizem os tribunais:

"... as empresas que contratam com os bancos não o fazem numa situação de igualdade, mas em verdadeiros contratos de adesão, em nítida inferioridade. É preciso recompor o equilíbrio." (10) RT 629/253

A lei 4.320/64 que rege a administração financeira segundo o disposto no artigo 116, da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, o qual prescreve o tratamento quanto aos saldos de convênio enquanto não utilizados, mas ainda não há alteração quanto a não mais haver lastro em títulos da dívida pública:

*'Os saldos de convênio, enquanto não utilizados, serão obrigatoriamente aplicados em caderneta de poupança de instituição financeira oficial se a previsão de seu uso for igual ou superior a um mês, ou em fundo de aplicação financeira de curto prazo ou operação de mercado aberto lastreada em títulos da dívida pública, quando da utilização dos mesmos verificar-se em prazos menores que um mês.'* (realcei)

O fato precisa ser superveniente/futuro e imprevisível para justificá-lo, mas não é improvável que haverá perda.

Entretanto, evento imprevisível não é improvável e caberá a nulidade do contrato.

Não é razoável supor que um gestor médio não tenha conhecimento de tais critérios normativos de aderência, tampouco que não tenha o dever de cuidado imprescindível para a execução de suas atividades.

Segundo estabelece a MP 2170-36/2001, é possível a capitalização mensal dos juros nos contratos firmados com instituições financeiras a partir de 31 de março de 2000. Consoante inteligência do artigo 2º, § 3º, do decreto-lei 911/1969, admite-se a previsão de cláusula resolutória em razão de inadimplência de uma das partes, porquanto a natureza sinalagmática da obrigação impõe direitos e deveres a ambos, não existindo, pois, potestividade ou ofensa ao código de defesa do consumidor.

Ainda que o estabelecimento de uma cláusula resolutória em razão da inadimplência resultasse em nulidade implica em modificação da relação jurídica dependente de jurisdição que é atividade própria dos juízes e tribunais.

As relações contratuais, no intuito de relativizar o antigo dogma da autonomia da vontade com as novas preocupações de ordem social, com a imposição de um novo paradigma, o princípio da boa-fé objetiva. É o contrato, como instrumento à disposição dos indivíduos na sociedade de consumo, mas assim como o direito de propriedade, agora limitado e eficazmente regulado para que alcance a sua *função social*.

Cumpra destacar que a contratação de serviços de consultoria, de agências especializadas na classificação de riscos, sociedades corretoras, instituições custodiantes, entre outros serviços acessórios e

individualizáveis, deve ser objeto de prévio procedimento licitatório nos termos contemplados na Lei nº 8.666/93.

Em situações específicas, em que se exija uma gestão por entidade autorizada e credenciada, a mesma terá sua escolha precedida de processo seletivo e submetido à instância superior de deliberação, tendo como critérios de escolha, no mínimo, a solidez patrimonial da entidade, a compatibilidade desta com o volume de recursos e a experiência positiva no exercício da atividade de administração de recursos de terceiros, conforme bem determina o inciso I, art. 3º da Portaria MPS 519/31 de 24 de agosto de 2011, cabendo ao órgão ou entidade justificar a situação da escolha de outra forma de gestão, no qual o interesse público se faça sempre presente.

Se o objetivo é ter o Tesouro Nacional como suposto garantidor de qualquer crise financeira que possa ocorrer no mercado, seria mais fácil o Conselho Monetário Nacional estabelecer que os investimentos dos RPPS's fossem feitos somente em títulos públicos. Ocorre que, estes títulos são remunerados pelo (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, do Banco Central do Brasil) com a taxa SELIC que é situada em percentuais abaixo da remuneração necessária para se cumprir as metas atuariais estabelecidas pela ANBIMA (Associação Brasileira das Entidades do Mercado Financeiro e de Capitais). (SELIC é um sistema informatizado que se destina à custódia de títulos escriturais de emissão do Tesouro Nacional, bem como ao registro e à liquidação de operações com esses títulos). Além da dificuldade em atingir esta meta, ocasionada pela decisão de restringir os investimentos em poucos Bancos que possuem Capital Estatal, a aplicação nestas instituições financeiras também apresentam riscos, pois, seu portfólio de investimentos igualmente possui em sua composição papéis de Empresas Privadas dos mais diversos setores, dentre estes inclusive os de Instituições Financeiras Privadas.

Quanto às perdas ocasionadas em fundos de renda fixa administrados pelo Banestes e pela Caixa Econômica Federal que, no exercício de 2004, por possuírem em sua composição papéis do Banco Santos, que acabara de sofrer intervenção por parte do Banco Central naquela ocasião, geraram prejuízos para diversos correntistas destas Instituições Estatais, prejuízos esses que não foram ressarcidos em sua totalidade por estes Bancos Públicos.

Vale salientar ainda que, nenhum fundo de investimento, seja de Banco público ou privado, estipula em contrato a garantia por parte de seu Administrador, do gestor da carteira, de qualquer mecanismo de seguro, ou ainda, do Fundo Garantidor de Crédito – FGC, além de não ser permitido que estes fundos estabeleçam contratualmente promessas de rendimentos futuros.

Diante de todo o exposto, poder-se-á suspeitar que o parágrafo único do artigo 1º e inciso IV do artigo 6º da Lei 9.717/98 conjugados com a resolução 3.922 do Conselho Monetário Nacional e com a Portaria 519/2011 do Ministério da Previdência poderá estar em flagrante inconstitucionalidade com o objetivo da Seguridade Social estabelecida na Constituição Federal?

A Constituição Federal assegurou aos servidores públicos titulares de cargos efetivos o direito a um 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 do respectivo regime (CF, art. 40).

*As regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos foram aprovadas pela Lei nº 9.717/98, que reafirma a necessidade de preservação de seu equilíbrio financeiro e atuarial (art. 1º), veda a aplicação de seus ativos em títulos públicos que não aqueles emitidos pelo Governo Federal (art. 6º, VI) e defere ao Conselho Monetário Nacional – CMN a competência regulamentar para dispor sobre a aplicação de seus recursos (art. 6º, IV), in verbis:*

*Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:*

*[...]*

*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:*

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

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

Já as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aprovadas por meio da Lei Complementar nº 101/00 – LRF estabelece que as disponibilidades previdenciárias

“ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, mas com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira”, sendo vedada sua aplicação em títulos da dívida pública estadual ou municipal ou em concessão de empréstimo aos segurados e ao Poder Público.

O Conselho Monetário Nacional, no exercício da competência que lhe foi delegada pela Lei nº 9.717/98, já editou diversas resoluções que trataram da aplicação dos recursos previdenciários dos RPPS, sendo que todas elas autorizaram a aplicação de até 100% dos ativos financeiros previdenciários em títulos de emissão do Governo Federal, com a observação de que desde 2007 essa autorização se restringiu aos títulos de emissão do Tesouro Nacional registrados no SELIC.

A aplicação dos recursos previdenciários dos RPPS foi regulamentada pela Resolução CMN nº 2.652/1999, com vigência de 24/09/99 a 31/10/04; Resolução CMN nº 3.244/04, com vigência de 01/11/04 a 29/10/07; Resolução CMN nº 3.506/07, com vigência de 30/10/07 a 27/09/09; Resolução CMN nº 3.790/09, com vigência de 28/09/09 a 28/11/10; e Resolução CMN nº 3.922/10, em vigência desde 29/11/10.

A Resolução CMN nº 3.506/2007 estabeleceu regras a serem observadas para fins de aplicação dos recursos previdenciários em títulos públicos, dentre as quais se destaca aquela prescrita em seu art. 22, §2º, concernente à necessidade de se realizar cotação de preço junto às instituições financeiras e de se observar os preços de referência para negociação no mercado:

*[...] o responsável pela gestão, além da consulta às instituições financeiras, deverá observar as informações divulgadas, diariamente, por entidades reconhecidamente idôneas pela sua transparência e elevado padrão técnico na difusão de preços e taxas dos títulos, para fins de utilização como referência em negociações no mercado financeiro, antes do efetivo fechamento da operação.*

A Resolução CMN nº 3.790/09, em seu art. 6º, §1º, complementou tais regras, no que se refere à necessidade de que as operações com títulos públicos promovidas pelos RPPS devem ser realizadas por meio de plataformas eletrônicas:

*[...] deverão ser realizadas por meio de plataformas eletrônicas administradas por sistemas autorizados a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), nas suas respectivas áreas de competência, admitindo-se, ainda, aquisições em ofertas públicas do Tesouro Nacional por intermédio das instituições regularmente habilitadas, desde que possam ser devidamente comprovadas.*

Deverão ser analisadas as regras estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional para aplicação dos recursos dos RPPS em títulos públicos. Tais regras referem-se à necessidade de observância dos preços de mercado dos títulos públicos (art. 22, § 2º, da Resolução CMN nº 3.506/2007) e da obrigatoriedade de realização de pregão em sistema eletrônico para operações com os referidos títulos (art. 6º, §1º, da Resolução CMN nº 3.790/09).

#### DEFINIÇÃO DE PREÇO DOS TÍTULOS PÚBLICOS

O art. 22, § 2º, da Resolução CMN nº 3.506/2007 estabeleceu dois procedimentos a serem observados pelos gestores dos RPPS antes da realização de operações com títulos públicos: a) consulta de preços junto às instituições financeiras; e b) consulta aos preços e informações divulgadas, diariamente, por entidades reconhecidamente idôneas pela sua transparência e elevado padrão técnico na difusão de preços e taxas dos títulos, para fins de utilização como referência em negociações no mercado financeiro.

Registra-se que os procedimentos acima são cumulativos, ou seja, ambos devem ser observados pelos RPPS antes do fechamento contratual de qualquer negócio com títulos públicos, e têm por finalidade impedir a ocorrência de prejuízos aos fundos de previdência decorrentes de operações realizadas com preços incompatíveis com aqueles praticados pelo mercado financeiro.

Deve-se observar também que os procedimentos acima mencionados não se confundem. O primeiro consiste na realização de uma cotação de preços pelos RPPS mediante consulta a corretoras, bancos e outras instituições financeiras que operam no mercado de títulos públicos. O resultado dessa cotação deve ser encarado com reservas, principalmente quando realizada diretamente pelo gestor do fundo de previdência junto às instituições financeiras escolhidas por ele, pois as instituições que cotam os preços tem interesse no negócio e visam o maior lucro possível, sendo que, em face do número limitado de instituições consultadas, elas podem associar-se entre si ou com o gestor do fundo de previdência para apresentar preços incompatíveis com aqueles praticados pelo mercado. A fim de evitar esse tipo de prática, e considerando que os RPPS só podem negociar títulos públicos em plataformas eletrônicas, pode-se inferir que as cotações de preços também devem ser realizadas por meio dos sistemas eletrônicos de negociação desses títulos, a fim de propiciar a

obtenção de preços de forma transparente e impessoal, alcançando todas as instituições que operam nos respectivos sistemas.

Registra-se que as informações publicadas por instituições reconhecidamente idôneas não se confundem com o resultado das cotações de preços realizadas junto às instituições financeiras que operam no mercado de títulos públicos. Isso porque estas últimas entidades cotam preços de acordo com sua conveniência e interesse, mesmo quando realizada por meio de sistema eletrônico, ao passo que aquelas primeiras entidades utilizam-se de critérios técnicos transparentes para calcular diariamente o preço de mercado dos títulos públicos, sendo que as informações de preços por elas divulgadas são utilizadas como referência pelo mercado financeiro, o que reflete a confiança do mercado em sua metodologia.

Atualmente existem três fontes de informações diárias sobre preços de títulos públicos que poderiam servir de balizamento de preços para as operações realizadas pelos RPPS: a) Tesouro Direto, que publica seus PU's base, de compra e de venda; b) Sistema SELIC do BACEN, que publica os PU's mínimo, médio ponderado e máximo das operações efetivamente realizadas e liquidadas no âmbito do referido sistema; c) ANBIMA, que divulga PU de referência para o mercado financeiro calculado de acordo com metodologia própria.

Site: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/tesouro\\_direto/historico.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/tesouro_direto/historico.asp)

Site: <http://www4.bcb.gov.br/pom/demab/negociacoes/apresentacao.asp>

O SELIC é um sistema informatizado que se destina à custódia de títulos escriturais de emissão do Tesouro Nacional, bem como ao registro e à liquidação de operações com esses títulos. O BACEN divulga um resumo das operações diárias efetivamente realizadas com os títulos registrados no SELIC, organizadas por tipo de título e respectivo vencimento, com destaque para o número de operações realizadas, a quantidade de títulos negociados e o PU de negociação mínimo e máximo, além da média ponderada. Considerando que os RPPS só estão autorizados a investir seus recursos em títulos públicos registrados no SELIC, os resumos de suas operações podem ser úteis aos RPPS, com as ressalvas delineadas a seguir:

O SELIC não possui uma metodologia de precificação de títulos públicos com base em critérios técnicos e estatísticos aceitos pelo mercado financeiro, mas divulga o preço mínimo, médio e máximo das operações efetivamente realizadas, contemplando, inclusive, aquelas operações que se encontram com preços incompatíveis com os valores de mercado, influenciando o cálculo do preço médio do dia. Isso ocorre porque o mercado de títulos públicos não é bem desenvolvido no país, apresentando poucas operações, de forma que os negócios irregulares, com descaixe de preços, acabam por influenciar as informações divulgadas pelo BACEN. Por isso o mercado financeiro não utiliza as informações do SELIC como referência de preço de mercado para fins de balizamento de suas operações e para marcação a mercado dos títulos que compõem suas carteiras de investimento. Isso não significa, contudo, que as informações de operações efetivamente realizadas e constantes do SELIC não têm utilidade, haja vista servirem de parâmetro para verificação da aderência dos preços de referência da ANBIMA com os praticados no mercado, conforme se verá nos itens a seguir.

A ANBIMA é uma associação privada das instituições que atuam nos mercados financeiro e de capitais. Atuando como agente regulador privado, criou e supervisiona o cumprimento das regras de seus Códigos de Regulação e Melhores Práticas, atuando conjunta e construtivamente com as instituições públicas brasileiras para regular as atividades das entidades que atuam nos mercados financeiro e de capitais. É um dos principais provedores de pesquisas e estatísticas sobre os mercados que representa, produzindo e divulgando informações sobre os mercados financeiros e de capitais. Visando estimular a transparência dos mercados secundários de títulos públicos e privados, a entidade divulga diariamente índices e taxas médias, utilizados como parâmetros de referência para os agentes destes mercados.

Site: [http://www.andima.com.br/merc\\_sec/merc-sec.asp](http://www.andima.com.br/merc_sec/merc-sec.asp)

Em relação ao mercado de títulos públicos, desde 2000 a ANDIMA, atual ANBIMA, divulga preços de referência para os títulos públicos em todos os vencimentos. Essa divulgação, conforme descrito na metodologia publicada pela referida entidade, teria sido solicitada pelo próprio Banco Central do Brasil, com o objetivo de preencher a necessidade de parâmetros de precificação de papéis visando incrementar a liquidez e o desenvolvimento do mercado secundário de títulos públicos e fornecer um parâmetro contábil para marcação a mercado dos títulos que compõem as carteiras e fundos de investimentos das instituições financeiras.

Sua metodologia configura uma verdadeira cotação de preços levantada a partir de uma amostra de informantes composta pelas instituições mais ativas no mercado secundário de títulos públicos federais. Os preços obtidos junto às instituições informantes, depois

de adequado tratamento estatístico, geram os chamados PU ANBIMA calculados diariamente para cada vencimento dos diversos títulos, e divulgados previamente à abertura dos mercados, com base nas informações do dia anterior.

O que se percebe, na verdade, é que as operações efetivamente realizadas no mercado financeiro guardam forte aderência às taxas e preços calculados pela ANBIMA. Nesse sentido, a própria ANBIMA, ao ressaltar que as informações divulgadas por ela não refletem negócios concretamente realizados, infere que "as comparações ex-post com as taxas efetivamente praticadas revelam uma forte aderência entre ambas as informações, sobretudo para aqueles vencimentos em que o número de registros no SELIC é mais significativo. Enfim, o que faz as informações da ANBIMA ser referencial para o mercado financeiro não é a oficialidade ou compulsoriedade de suas taxas e preços, mas a confiança do mercado nos critérios científicos utilizados pela instituição para a precificação de títulos públicos, o que se reflete na aderência dos preços efetivamente praticados no mercado em relação ao PU indicativo calculado pela ANBIMA.

Tais características levam à conclusão de que a ANBIMA pode ser considerada uma entidade reconhecidamente idônea pela sua transparência e elevado padrão técnico na difusão de preços e taxas de títulos públicos, informações essas que são utilizadas como referência em negociações no mercado financeiro. Em razão disso, e por expressa disposição normativa constante das resoluções do Conselho Monetário Nacional que estabelecem os requisitos para aplicação de recursos dos RPPS em títulos públicos, os gestores desses fundos de previdência podem observar os PU de referência da ANBIMA para balizamento dos preços dos negócios que realizarem.

Ao se verificar a falta de aderência do PU ANBIMA às informações constantes do SELIC o gestor do fundo de previdência deve agir com prudência, realizando operações fora dos preços de referência ANBIMA somente quando presentes fatores e circunstâncias econômicas que expliquem, de forma indubitável, as razões da falta de aderência entre os referidos preços.

Conclusões:

Para fins de definição do limite de preço dos títulos públicos a serem negociados pelos RPPS, o gestor do fundo de previdência deve observar os seguintes requisitos antes do fechamento do negócio: a) cotação eletrônica de preços junto às instituições financeiras por meio de plataformas eletrônicas de negociação, a exemplo do CetipNet e Sisbex; b) consulta aos preços e informações divulgadas, diariamente, pela ANBIMA, entidade reconhecidamente idônea pela sua transparência e elevado padrão técnico na difusão de preços e taxas de títulos públicos, os quais são utilizados como referência em negociações no mercado financeiro; c) verificação da aderência do PU ANBIMA com os preços efetivamente praticados no mercado, considerando para tanto o histórico de operações constantes do SELIC; d) justificativa do limite de preço definido pelo RPPS para operação, bem como em relação a eventuais incompatibilidades entre o PU negociado e o PU ANBIMA.

Para os RPPS esse nível de relativização deve ser encarado com ressalvas, pois, como visto, as normativas do Conselho Monetário Nacional que dispõem sobre a aplicação dos recursos previdenciários estabelecem a obrigatoriedade de se observar os preços e informações divulgadas, diariamente, por entidades reconhecidamente idôneas pela sua transparência e elevado padrão técnico na difusão de preços e taxas dos títulos, para fins de utilização como referência em negociações no mercado financeiro, sendo certo que a ANBIMA preenche esses requisitos, não se tendo verificado a existência de outra instituição com tais características.

**AS OPERAÇÕES SÃO REALMENTE RENTÁVEIS E NÃO HÁ PERDAS PARA OS RPPS?**

Têm-se verificado duas alegações dos gestores:

A de que a comparação dos preços negociados com o PU ANBIMA não representa prejuízo efetivo, pois o mesmo só seria realizado mediante resgate ou alienação dos títulos;

A de que a aquisição de títulos a valores incompatíveis com o PU ANBIMA não gera prejuízos, pois as operações são rentáveis aos RPPS. Quanto à primeira alegação está relacionada com a marcação a mercado dos títulos públicos, o que se diferencia da aquisição de títulos públicos a preços incompatíveis com os de mercado, fazendo-se necessário estabelecer a diferença entre essas situações.

Pode-se afirmar que a marcação a mercado dos títulos que compõem a carteira de investimento do RPPS ocorre mensalmente, após sua aquisição, e reflete eventual desvalorização dos títulos no período considerado, representando um prejuízo meramente contábil, cuja realização dependeria do resgate do investimento, ou seja, da venda dos títulos, hipótese na qual, por si só, ainda assim não se poderia atribuir a responsabilidade do prejuízo ao gestor, pois, a princípio, ele não teria como prever o comportamento futuro do mercado.

Desde a negociação de títulos públicos a preços incompatíveis com

os de mercado, o prejuízo se realiza imediatamente, no momento da compra ou venda dos títulos, em razão de dolo ou culpa do gestor que não pautou seu negócio no valor de mercado dos referidos títulos, conforme informações disponibilizadas no momento da operação, sendo que, se tivesse observado o valor de mercado, poderia ter adquirido a mesma quantidade de títulos a um valor bem menor, ou, sobre outro ângulo, poderia ter adquirido mais títulos com o mesmo valor.

Relativamente à segunda alegação, de que mesmo para aquisição de títulos públicos em valores superiores ao de mercado a operação poderia ser rentável ao RPPS, não havendo perdas do capital aplicado, deve-se mencionar que o prejuízo apurado não decorre do rendimento auferido ou não, mas de que no momento da compra poderia ter pago um valor menor pelos mesmos títulos, o que representaria um lucro bem maior do que o auferido nas condições em que os títulos foram adquiridos.

Esse é o entendimento esposado pelo Tribunal de Contas do Estado de Tocantins por meio do Acórdão nº 246/2009, merecendo destaque o seguinte trecho do voto do relator:

*Os demais argumentos de defesa apresentados [...] no item 11.72 deste Voto, também não podem ser acolhidos, pelas seguintes razões:*

[...]

*d) Quanto ao lucro ou prejuízo contábil, só se verifica, de fato, quando da venda dos títulos, e em momento algum foi apontado no relatório deste Tribunal e do Ministério da Previdência Social o contrário. No entanto, asseverar que não houve nenhuma perda nas operações já não é possível, conforme demonstrado, pois os valores despendidos adicionalmente ao preço de mercado impactam na rentabilidade das operações. O que foi apontado no relatório foram os descaixes a maior, indicando que os títulos poderiam ser adquiridos a preços inferiores aos praticados pelo IGEPREV, o que resultaria em maior rentabilidade. Assim, o que ocorreu foi uma aquisição antieconômica, vez que os referidos 80.500 títulos poderiam ter atingido R\$ 24.256.890,00 a menos, caso tivessem sido praticados os preços mínimos indicados pela ANDIMA;*

*e) A questão tratada nos autos não é relativa a obtenção da rentabilidade escolhida como meta atuarial, mas os preços de mercado das compras de títulos efetuados. A meta financeira/atuarial não se confunde com as perdas apuradas no momento da compra apuradas no relatório de auditoria, vez que referida meta é o mínimo a ser atingido. Assim, ter atingido ou superado a meta não resulta, necessariamente, em ter alcançado o máximo rendimento ou a melhor aquisição de investimentos dentre todas as alternativas possíveis no mercado financeiro. O que se questiona é a rentabilidade das operações como um todo, nos termos do artigo 1º da Resolução CMN nº 3244/2004 e 3506/2007;*

*f) A venda de parte dos títulos em preços superiores ao valor de compra evidencia lucro nas operações, entretanto não altera a irregularidade concernente ao "momento da compra" dos referidos títulos, os quais, caso adquiridos aos preços mínimos, resultariam, inclusive, em apuração de maior lucro.*

É também o posicionamento da unidade técnica do Tribunal de Contas da União, que foi adotado pelo Relator no Acórdão nº 1.494/2009 TCU-Plenário, assim sintetizado:

*Segundo os técnicos do BACEN, essa carteira com prazo de vencimento mais longo, ao que pese ter sido adquirida por preços superiores ao de mercado, mostrou-se rentável em virtude da queda do risco Brasil e da taxa*

*de juros no decorrer de 2003, cenário esse que gerou a valorização dos títulos. Ainda assim, acentuam, houve perda para o banco no momento da compra, pois "com os mesmos recursos utilizados para aquisição dos papéis, o BEC poderia ter adquirido uma carteira bem maior, obter a mesma rentabilidade, gerando assim, maior riqueza patrimonial."*

*Como exemplo citam o título com vencimento em 17/05/06, adquirido em 05/11/02, ao preço unitário de R\$ 1.418,40, perfazendo a quantidade de 20.000 e volume financeiro de R\$ 28.368.063,64. Se esse título houvesse sido adquirido ao preço unitário de mercado Andima, que naquela data era de R\$ 1.356,14, com o mesmo volume de recursos teriam sido comprados 20.918 títulos, e não somente 20.000.(realcei)*

Nessa mesma linha se manifestou a Secretaria de Recursos – Serur, do Tribunal de Contas da União no processo TC 011.420/2003-8, no que foi acompanhado pelo Relator do Acórdão nº 1.779/2011 TCU-Plenário, nos seguintes termos:

*O argumento não pode ser acolhido. A análise remete ao item 67 desta instrução, em que se verificou que, embora a carteira constituída com os títulos negociados a preço superior ao de mercado tenha sido rentável, poderia o ser ainda mais caso as operações tivessem ocorrido em conformidade com os preços de referência mercadológica. Naquele trecho*

*da instrução, mostrou-se como os relatórios citados nesse argumento não*

*prestam à defesa dos recorrentes.*

*68. O fato de o prejuízo não constar da escrituração contábil da entidade não significa que inexistiu. Sabe-se que a economia e a contabilidade possuem tratamento diverso sobre assuntos patrimoniais análogos. O prejuízo foi aferido de um ponto de vista econômico, em que se considerou que o custo de oportunidade da aquisição dos títulos a preço superior ao de referência de mercado foi a ausência de aquisição de títulos análogos em maior quantidade, que teria gerado frutos civis ainda maiores. (realcei)*

Ora, se o custo da operação trouxe resultado menos expressivos do que uma alternativa igualmente viável tem-se caracterizado o prejuízo.

A ótica contábil não é adequada ao caso concreto porque avalia apenas as alterações patrimoniais ligados à entidade, não servindo como base para aferir se o gestor fez a melhor escolha entre as possíveis porque considera apenas a escolha feita sem comparar com as demais alternativas. Pelo princípio da eficiência (artigo 37 da CF/88), tem-se que o gestor deve sempre buscar a solução tendente a gerar o maior benefício para o interesse público. No caso concreto, incumbia aos responsáveis a escolha que gerasse maior retorno possível. Assim, a questão deve ser analisada pelo método econômico, pelo que se vê a caracterização de prejuízo. [...]

A análise feita pelo Banco Central não foi restrita à ótica do desembolso. Antes, leva em conta o custo de oportunidade das operações realizadas, tal como exposto acima. O desembolso é utilizado apenas para calcular o montante do débito porque é um mecanismo seguro para esse efeito. A par disso, mesmo se após as operações financeiras o resultado fosse negativo, poder-se-ia ter que a gestão fosse regular. Para tanto, bastaria que esse resultado acompanhasse o mercado. Assim, é fulminada por mais um argumento a tese de que o lucro assegura a economicidade da operação. Estando esse critério prejudicado pela sua dependência de fatores mercadológicos externos, o parâmetro seguro para a aferição da regularidade das operações de fato é a ótica do desembolso. Em outros termos, poder-se-ia falar em obtenção do mesmo resultado a um custo menor (o valor de mercado). A diferença entre o custo da transação e o de mercado é, nessa ótica, a expressão do prejuízo gerado ao Banco, servindo de critério preciso para mensurar o débito.

Os RPPS não devem pautar seus negócios com base exclusivamente nas informações divulgadas no SELIC, e tampouco os órgãos de controle devem padronizar seus procedimentos tendo por parâmetro primário a referida fonte de informação.

A alegação de que a própria ANBIMA reconhece que os valores dos títulos por ela

divulgados não servem de base para operações a serem realizadas no mercado decorre do Termo de Exoneração de Responsabilidade publicado em seu site:

*A ANDIMA - Associação Nacional das Instituições do Mercado Financeiro disponibiliza em seu site informações, notícias, dados e opiniões ("informações") de interesse do mercado financeiro, geradas por sua equipe técnica ou por outras entidades pertencentes ou não ao Sistema Financeiro Nacional.*

*Alertamos os usuários, entretanto, que todas as informações divulgadas no site da ANDIMA, seja de que natureza forem, possuem caráter e objetivos estritamente referenciais e indicativos, não devendo jamais ser consideradas ou utilizadas como números, estatísticas, opiniões ou dados oficiais, recomendações de investimento ou como fundamento para a realização de transações comerciais, financeiras ou quaisquer outras disponíveis no mercado.*

A ANDIMA, portanto, por não garantir a acurácia, pontualidade, integridade ou perfeição das informações veiculadas em seu site, não se responsabilizará, igualmente, por eventuais danos ou prejuízos em que venha a incorrer o usuário por sua utilização para quaisquer fins, assumindo, neste caso, o próprio usuário de delas fazer uso, integral e exclusiva responsabilidade.

Verificou-se que apenas as instituições de controle que poderiam levantar o sigilo bancário das operações ocorridas no dia promoveram a análise da cadeia de negociações, a exemplo da CPMI dos Correios e do BACEN, com o destaque de que este último agregou à sua metodologia a utilização do PU ANBIMA a fim de apurar e calcular o prejuízo causado aos fundos de previdência.

Isso se explica pelo fato de que, para se promover a análise da cadeia de negociações de cada operação, deve-se levantar o sigilo das demais operações ocorridas dentro da referida cadeia, não sendo suficientes as informações da operação analisada. No entanto, as referidas instituições de controle, e em especial os tribunais de contas, não possuem competência para levantamento do sigilo bancário dessas operações.

CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PELO DANO  
Na apuração da responsabilidade pelo dano deve-se considerar a

conduta de todos os agentes que deram causa ao resultado ilícito, estando sob a jurisdição do Tribunal de Contas os gestores, servidores e conselheiros dos RPPS, aos quais podem ser atribuídas quaisquer das sanções previstas na Lei Orgânica e no Regimento Interno desta Corte de Contas, de acordo com as respectivas responsabilidades, além da condenação pelo ressarcimento do dano ao erário. As instituições financeiras que intermediaram as operações, e as empresas e consultores contratados pelos RPPS para assessorá-los na realização dessas operações, assim como seus respectivos sócios e diretores, deve-se reconhecer que os mesmos mantêm mera relação contratual com o RPPS, e, portanto, não estão submetidos à jurisdição deste Tribunal de Contas. Contudo, podem ser considerados responsáveis solidários pelos prejuízos causados aos RPPS, de acordo com suas respectivas condutas, tendo em vista o disposto no art. 71, inciso II, da Constituição Federal, cumulado com os arts. 50, 927, 932 e 942 do Código Civil.

Na apuração da responsabilidade subjetiva pelo dano causado ao RPPS devem-se considerar as seguintes diretrizes: a) identificar a conduta do agente, por ação ou omissão, dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo) ou culposa (negligência, imprudência ou imperícia); b) demonstrar o nexo de causalidade por meio de evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito; c) verificar a presença de alguma excludente da ilicitude (caso fortuito, força maior, fato de terceiro, culpa exclusiva da Administração); d) analisar a culpabilidade do agente, consistente na avaliação da reprovabilidade de sua conduta; e) verificar a presença de alguma excludente ou atenuante da culpabilidade (boa-fé, ausência de potencial conhecimento da ilicitude e inexigibilidade de conduta diversa).

Conclui-se, portanto, que, para apuração da responsabilidade pelo dano, devem-se considerar as condutas de todos os envolvidos, a fim de se identificar a responsabilidade subjetiva de cada gestor ou servidor do RPPS, bem como a responsabilidade solidária das instituições financeiras e consultorias que intermediaram e assessoraram a operação.

#### PROPOSTA DE NOTA TÉCNICA DO TCE DE MATO GROSSO DO SUL

Diante do estudo promovido, propôs-se após discussão dos setores competentes a aprovação da Nota Técnica a seguir transcrita, direcionada à orientar os gestores dos regimes próprios de previdência, na parte que trata dos requisitos para aplicação dos recursos previdenciários em títulos públicos, e às unidades técnicas desta Corte de Contas, no que se refere aos procedimentos de controle sobre essas operações:

NOTA TÉCNICA Nº \_\_\_/2014

REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. APLICAÇÃO DE RECURSOS

PREVIDENCIÁRIOS EM TÍTULOS PÚBLICOS. POSSIBILIDADE. REQUISITOS LEGAIS.

1. É legal a aplicação dos recursos dos RPPS em títulos do Tesouro Nacional registrados no SELIC, desde que observados os requisitos previstos nos atos normativos do Conselho Monetário Nacional que tratam da matéria;

2. Pesquisa de Preços: Para fins de definição do limite de preço dos títulos públicos a serem negociados pelos RPPS, o gestor do fundo de previdência deve observar os seguintes requisitos antes do fechamento do negócio:

a) cotação eletrônica de preços junto às instituições financeiras por meio de plataformas eletrônicas de negociação, a exemplo do CetipNet e Sisbex;

b) consulta aos preços e informações divulgadas, diariamente, pela ANBIMA, entidade reconhecidamente idônea pela sua transparência e elevado padrão técnico na difusão de preços e taxas de títulos públicos, os quais são utilizados como referência em negociações no mercado financeiro; c) verificação da aderência do PU ANBIMA com os preços efetivamente praticados no mercado, considerando para tanto o histórico de operações constantes do SELIC; d) justificativa do limite de preço definido pelo RPPS e de eventuais incompatibilidades entre o PU negociado e o PU ANBIMA;

3. Realização das Operações: As operações de compra e venda de títulos públicos federais dos RPPS devem ser promovidas por meio de pregões em plataformas eletrônicas administradas por sistemas autorizados a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Comissão de Valores Mobiliários, a exemplo das plataformas CetipNet e Sisbex, tendo por objetivo propiciar maior competitividade e transparência às operações realizadas.

TRIBUNAL DE CONTAS. CONTROLE DAS OPERAÇÕES DOS RPPS COM TÍTULOS

PÚBLICOS. CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO E CÁLCULO DO DANO.

1. O Tribunal de Contas tem competência para controlar as operações com títulos públicos realizadas pelos RPPS sob o aspecto da legalidade, legitimidade e economicidade.

2. Para fins de verificação da adequação dos preços dos títulos ne-

gociados pelos RPPS às condições de mercado deve-se considerar o PU ANBIMA como parâmetro de controle, com base nos seguintes procedimentos:

a) levantamento das informações da operação analisada; b) levantamento dos PU 's ANBIMA e SELIC da data da operação analisada e dos dias anteriores, correspondente a uma amostra suficiente para refletir as condições de mercado; c) comparação dos PU 's de negócio, SELIC e ANBIMA em cada data, a fim de evidenciar a variação entre eles; d) revisão analítica dos dados a fim de verificar se o PU de negócio encontra-se compatível com as condições de mercado, considerando-se para tanto o PU ANBIMA e sua aderência aos PU 's SELIC.

3. É admissível a ocorrência de pequenas divergências entre o PU de negócio e o PU ANBIMA correspondente ao percentual normal de variação da aderência entre o PU ANBIMA e os preços efetivamente praticados no mercado, constantes do SELIC, calculado a partir do histórico recente de preços disponibilizados pelas referidas fontes de informação.

No cálculo desse percentual normal de variação devem-se observar as seguintes diretrizes a fim de excluir as informações de preços do SELIC que possam estar incompatíveis com as condições de mercado:

a) Considerar os PU 's SELIC mínimo, médio ou máximo que possuir maior aderência ao PU ANBIMA, levando-se em conta os dados de toda a amostra;

b) excluir os dias cuja variação entre os PU 's SELIC mínimo, médio e máximo estejam desproporcionais entre si ou em relação à variação observada nos demais dias da amostra.

4. Se a metodologia proposta revelar-se inconclusiva num determinado caso concreto, não se podendo afirmar se a operação analisada encontra-se compatível ou não com as condições de mercado, é possível promover a circularização de informações junto ao Banco Central do Brasil a fim de se verificar se houve alteração artificiosa dos preços de mercado do título analisado, seja por meio de alterações dos preços com ganhos incomuns a determinadas instituições ou pela negociação em cadeia com os preços já alterados;

5. Concluindo-se pela incompatibilidade dos preços negociados com as condições de mercado, o cálculo do dano deve ser promovido mediante a multiplicação da diferença entre o PU de negócio e o PU ANBIMA pelo número de títulos negociados, considerando-se, para tanto, o PU ANBIMA do dia da operação;

6. Para apuração da responsabilidade pelo dano, devem-se considerar as condutas individuais de todos os envolvidos, a fim de se identificar a responsabilidade subjetiva de cada gestor e/ou servidor dos RPPS, bem como a responsabilidade solidária das instituições financeiras e consultorias que intermediaram e/ou assessoraram a operação.

Deve-se, ainda, definir qual é a natureza de fundo de investimento? Fundo de investimento é uma comunhão de recursos, constituída sob a forma de condomínio, destinado à aplicação em ativos financeiros no mercado financeiro e de capitais. O valor da cota do fundo de investimento é recalculado periodicamente. A remuneração varia de acordo com os rendimentos dos ativos financeiros que compõem o fundo. Não há, geralmente, garantia de que o valor resgatado será superior ao valor aplicado. Todas as características de um fundo de investimento dependem de prévia autorização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Existe uma diferença entre investimentos temporários e investimentos permanentes. O conhecimento do regulamento do tipo de fundo de investimento é uma condição *sine qua non*.

Quais os tipos de fundos de investimento financeiro?

Os fundos podem ser classificados em função do prazo de carência para resgate ou de remuneração de suas cotas, do nível de risco, do segmento em que atua, ou dos ativos que compõem o seu patrimônio. Todo tipo de fundo de investimento é acompanhado e fiscalizado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O que é o FGC ?

O Fundo Garantidor de Créditos (FGC) é uma entidade privada, sem fins lucrativos, que administra um mecanismo de proteção aos correntistas, poupadores e investidores, que permite recuperar os depósitos ou créditos mantidos em instituição financeira, até determinado valor, em caso de intervenção, de liquidação ou de falência. A Resolução nº 2.197, de 31 de agosto de 1995, autorizou a constituição de uma entidade privada, sem fins lucrativos, destinada a administrar mecanismo de proteção a titulares de créditos contra instituições financeiras. Em seguida, por meio da Resolução nº 2.211, de 16 de novembro de 1995 foram aprovados o Estatuto e o Regulamento da nova entidade, que se denominou Fundo Garantidor de Créditos (FGC). Posteriormente, as Resoluções nº 3.024, de 24 de outubro de 2002, nº 3.251, de 16 de dezembro de 2004, nº 3.400, de 6 de setembro de 2006, nº 4.087, de 24 de maio de 2012

e nº 4.222, de 23 de maio de 2013, deram nova redação ao sistema de garantia do FGC.

Quais instituições financeiras são associadas ao FGC?

São instituições associadas ao FGC a Caixa Econômica Federal, os bancos múltiplos, os bancos comerciais, os bancos de investimento, os bancos de desenvolvimento, as sociedades de crédito, financiamento e investimento, as sociedades de crédito imobiliário, as companhias hipotecárias e as associações de poupança e empréstimo, em funcionamento no País, que:

- recebam depósitos à vista, em contas de poupança ou depósitos a prazo;
  - realizem aceite em letras de câmbio;
  - captem recursos mediante a emissão e a colocação de letras imobiliárias, de letras hipotecárias, de letras de crédito imobiliário ou de letras de crédito do agronegócio; e
  - captem recursos por meio de operações compromissadas tendo como objeto títulos emitidos, após 08.03.2012, por empresa ligada.
- As instituições associadas contribuem mensalmente para a manutenção do FGC, com uma porcentagem sobre os saldos das contas correspondentes às obrigações objeto de garantia.
- Quais dos meus créditos são garantidos pelo FGC?
- depósitos à vista ou sacáveis mediante aviso prévio;
  - depósitos de poupança;
  - depósitos a prazo, com ou sem emissão de certificado (CDB/RDB);
  - depósitos mantidos em contas não movimentáveis por cheques, destinadas ao - registro e controle do fluxo de recursos referentes à prestação de serviços de pagamento de salários, vencimentos, aposentadorias, pensões e similares;
  - letras de câmbio;
  - letras imobiliárias;
  - letras hipotecárias;
  - letras de crédito imobiliário;
  - letras de crédito do agronegócio;
  - operações compromissadas que têm como objeto títulos emitidos após 08.03.2012 por empresa ligada.

Créditos não cobertos pela garantia ordinária do FGC

Não estão cobertos pela garantia ordinária proporcionada pelo FGC os demais créditos, incluindo:

Os depósitos, empréstimos ou quaisquer outros recursos captados ou levantados no exterior;

As operações relacionadas a programas de interesse governamental instituídos por lei;

Os depósitos judiciais;

Qualquer instrumento financeiro que contenha cláusula de subordinação, autorizado ou não pelo Banco Central do Brasil a integrar o patrimônio de referência das instituições financeiras e das demais instituições autorizadas a funcionar pela referida Autarquia.

Qual o valor máximo garantido pelo FGC?

O total de créditos de cada pessoa contra a mesma instituição associada, ou contra todas as instituições associadas do mesmo conglomerado financeiro, será garantido até o valor de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

Valor da garantia especial

O total de créditos de cada pessoa contra a mesma instituição associada ao FGC, ou contra todas as instituições associadas do mesmo conglomerado financeiro, relativo à soma dos DPGE I e II (vide: Contribuição Ordinária e Contribuição Especial sobre os Depósitos a Prazo com Garantia Especial - DPGE), será garantido até o valor máximo de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).

Conclui-se assim que o Tribunal de Contas tem competência para controlar as operações com Títulos públicos realizadas pelos RPPS sob o aspecto da legalidade, legitimidade e economicidade, seguindo os procedimentos sob análise deve-se obedecer aos comandos da Lei nº 8.666/93, das portarias emanadas do Ministério da Previdência Social, das Resoluções do Banco Central do Brasil e do Conselho Monetário Nacional.

## 2. MÉRITO

### 2.1 Introdução

A dúvida versa, em suma, quanto aos momentos e aos procedimentos de contabilização das variações patrimoniais aumentativas e diminutivas quando seriam consideradas operações resultantes ou independentes da execução orçamentária (especificamente quanto aos "ganhos" e "perdas") ocorridas nos fundos de investimentos realizados pelo RPPS.

Ainda, outra dúvida é suscitada quando ao entendimento do parecer do TCE/SP (o qual não é colacionado aos autos pelo gestor) é quanto à definição de receita econômica e sua contabilização como variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária e sobre o momento do reconhecimento como receita orçamentária poder ser contabilizado quando da efetiva alienação do investimento e, por último, da possibilidade de constituição de uma provisão para perdas de investimentos, conforme expõe:

*"(...) entendimento adotado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo seria o de que seguindo o atendimento ao regime de competência, os "ganhos" auferidos com a carteira serão contabilizados como receita econômica (variações patrimoniais aumentativas), afetando positivamente o resultado do exercício, e não mais como receitas orçamentárias (que só serão reconhecidas quando da efetiva alienação do investimento)".*

*Quanto as possíveis "perdas" de investimentos entende ainda o TCE/SP que poderá ser constituída pela unidade gestora do RPPS uma "provisão".*

Ressalve-se que por meio da presente consulta não será discutido o posicionamento a ser adotado por este Tribunal de Contas nos casos em que for apurado Prejuízo na transação desde o momento da aquisição do investimento ou durante o período da aplicação dos Investimentos realizados pelo RPPS no curto prazo, contudo, o objetivo é verificar os novos procedimentos contábeis pertinentes em caráter técnico e orientador contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas.

Também, o tratamento a ser dado à matéria pelo controle externo do TCEES, no exercício de sua função fiscalizatória, indenizatória, política, judicante e sancionatória é dependente do exame das peculiaridades do caso concreto.

Tem-se que ultrapassado os debates, considerações iniciais e recomendações, deve-se passar ao mérito da consulta que consiste em verificar o momento e o procedimento de contabilização das variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, resultantes e/ou independentes da execução orçamentária, ocorridas nas carteiras de investimentos realizados pelo RPPS, conforme disposto no vigente Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 5ª Edição - MCASP.

Cumprir informar que a Portaria 509/2013 do Ministério da Previdência Social, publicada no dia 2 de dezembro de 2013 (que revoga a Portaria nº 916/2003 do MPS) estabelece que o Novo Plano de Contas e as Novas Demonstrações Contábeis devem ser adotados também pelos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). Portanto, as unidades gestoras dos RPPS devem adequar a sua contabilidade nos mesmos prazos definidos na Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) 634/2013. Assim, o plano de contas e as demonstrações contábeis já devem estar adequados ao novo modelo até o final do exercício de 2014 para possibilitar a transparência das informações contábeis aos padrões internacionais.

A implantação de um "Novo de Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" tem como objetivo convergir às práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Ressalte-se que é precisamente neste exercício de 2014 que os RPPS devem adotar as contas contábeis representativas das contas bancárias vinculadas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) até o 7.º nível de classificação, conforme versão atualizada do anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) e elaborar as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP, conforme regras e modelos definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), aprovado por Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional e disponível no site do TCEES no portal Cidades-Web no formato Excel atualizado em 07.07.2014.

O detalhamento das contas do FCASP obrigatório para a Federação (União, Estados e Municípios) foi elaborado com base em estudos que buscaram observar a legislação vigente, as normas e o atendimento às necessidades do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), novo sistema de coleta de dados contábeis e fiscais dos entes da Federação que deverá ser implantado nos próximos anos.

O Ministério da Previdência Social, órgão responsável pela normatização dos aspectos relacionados aos Regimes Próprios da Previdência Social, ao editar a Portaria MPS nº 509 de 12/12/2013, dispõe sobre a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público serão definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional no âmbito dos RPPS.

Nesse sentido, a portaria estabelece em seu art. 1º os procedimentos contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Ressalte-se que em seu art. 2º os RPPS adotarão as contas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP estendido até o 7º nível de classificação, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional.

*Os planos de contas dos entes da Federação somente poderão ser*



detalhados nos níveis posteriores ao nível utilizado na relação de contas do PCASP. Exceção a esta regra corresponde à abertura do 5º nível em *intra*, *inter* ou *consolidação* quando tal conta não existir no PCASP e o ente entender ser necessário.

Diante da necessidade dos RPPS adequarem a sua contabilidade ao disposto na portaria, o MPS definiu que esse ajuste seguirá o prazo estabelecido na Portaria STN 634 de 21/11/2013, que define o prazo de até o final de 2014 para implantação do PCASP e DCASP.

Como o objetivo é de auxiliar os entes na adoção de procedimentos contábeis do RPPS de acordo com a estrutura do PCASP, essa instrução técnica de consulta abordará a forma de contabilização dos ganhos e perdas na carteira de investimentos do RPPS com base no modelo de PCASP para Estados e Municípios, constante no anexo III da IPC 00. (constou no Plano de Transição para implantação da nova contabilidade pela Portaria 828/2011 e 753/2012 onde estabelece um cronograma de ações para adequação a créditos tributários, ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas), assim como a adequação das obrigações e provisões, por competência e o registro de fenômenos econômicos: *I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;*

*II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;*

*IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;*

§ 3º Cada ente da Federação divulgará, por meio do Poder Executivo, em meio eletrônico de acesso público e encaminhará à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, até o dia 31 de maio de 2013, cronograma de ações a adotar para o cumprimento do prazo fixado no caput."

A necessidade e a obrigação da constituição deste ajuste estão fundamentadas na NBC T SP e nos Princípios de Contabilidade, especialmente nos Princípios da Oportunidade, Competência, e Prudência, conforme Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade. Portanto, o ajuste para perdas prováveis de créditos tributários deve espelhar a realidade das entidades tempestivamente, dentro do exercício de ocorrência do fato gerador, e a contabilidade não pode restringir o registro de tal ajuste à execução orçamentária.

2.2. Fato Gerador: momento de sua ocorrência

A Lei nº 9.717/98 prescreve em seu artigo 1º que a organização do RPPS deverá ser fundamentada em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, delegando ao Ministério da Previdência Social (MPS) a competência regulamentar para estabelecer tais normas (art. 9º).

Quando o MPS publicou a Portaria nº 916/2003, alterada pela Portaria nº 95/2007, que aprova o plano de contas, os demonstrativos contábeis e as normas de procedimentos contábeis aplicáveis aos RPPS, estabeleceu, em seu anexo IV, que especial observância é remetida aos Manuais Técnicos de Contabilidade aplicados ao setor público emitido pela STN:

"Os registros contábeis das operações envolvendo os recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social e as demonstrações contábeis por eles geradas serão elaborados em observância à Lei n.º 4.320/1964, a Lei n.º 9.717/1998, a Lei n.º 101/2000, as portarias e instruções normativas da Secretaria do Tesouro Nacional, em especial, os manuais técnicos de contabilidade aplicados ao setor público, a Resolução CMN n.º 3506/2007, os princípios fundamentais de contabilidade, as normas brasileiras de contabilidade e as normas do ministério da previdência social aplicadas aos regimes próprios."(realcei)

Quanto às variações sofridas pelos investimentos realizados pelo RPPS, prescreve que a carteira de investimento mantida deverá refletir o respectivo valor de mercado, tendo em vista os princípios contábeis da oportunidade e da competência.

Tem-se que entre as definições de princípios de contabilidade se evidenciam o da Oportunidade e o da Competência no MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) Portaria nº 437/2012 STN - Secretaria do Tesouro Nacional em sua Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP: abordam-se os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, adequando-o aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais do setor público.

Na parte III padroniza os conceitos e procedimentos contábeis relativos ao RPPS, FUNDEB, Parcerias Pública Privada, Operações de Crédito, Precatórios e Consórcios Públicos.

Ainda, na parte II do PCP, em seu parágrafo único, define que as variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público ampliando-se a transparência sobre as contas públicas.

Esta parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP) deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, logo, previu-se a possibilidade de antecipação, mas não de postergação de prazo, observados os seguintes aspectos:

Sob o enfoque patrimonial a contabilização da receita (variação patrimonial aumentativa), assim como a da despesa (variação patrimonial diminutiva) é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº750/93:

*As variações patrimoniais são transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.*

A estrutura conceitual do plano de contas será baseada na teoria patrimonialista visando a evidenciação dos elementos patrimoniais, a compreensão da composição patrimonial e a demonstração de todos os bens, direitos e obrigações da entidade.

As variações patrimoniais registradas pela contabilidade são chamadas de fatos contábeis. O registro de um fato chama-se lançamento. O patrimônio líquido é representado pela soma algébrica dos elementos do ativo e do passivo.

Esses elementos patrimoniais estão sujeitos a variações produzidas pelos fatos contábeis que podem ser positivas e/ou negativas e quantitativas.

São positivas quando redundam em aumentos do ativo ou diminuição do passivo.

São negativas quando redundam em aumento do passivo ou diminuição do ativo.

Podem ser classificadas em Quantitativas, Qualitativas e Mistas, cujo Resultado Patrimonial é a diferença entre o total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período, para fins deste Manual - MCASP:

As variações patrimoniais quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em: Variações Patrimoniais Aumentativas - VPA - quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial; resultado positivo de participações, reversão de provisões e ajustes de perdas). Variações Patrimoniais Diminutivas - VPD - quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial; e (Independente da execução orçamentária = VPD de constituição de provisões, premiações, resultado negativo de participações; Incentivos, subvenções econômicas, participações e contribuições, custo de outras VPD).

As Variações Patrimoniais Qualitativas - VPQ - são aquelas em que ocorrem permutações de mesmo valor dos elementos do Patrimônio, ou seja, as alterações do patrimônio que não alteram o valor do patrimônio líquido. (ex. incorporação de ativo, desincorporação de passivo, incorporação de passivo, desincorporação de ativo).

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como *variações mistas ou compostas* (itens "a" ou "b" e "c").

A DVP demonstrará as variações qualitativas e quantitativas ocorridas no exercício, sejam elas aumentativas ou diminutivas, bem como o resultado patrimonial apurado no exercício. Para elaborá-la é necessário observar os grupos 3 (variações diminutivas), 4 (variações aumentativas) e 6 (variações qualitativas - decorrentes da execução orçamentária).

Quanto à informação das variações quantitativas, relativas aos grupos 3 e 4, a DVP segue estrutura similar ao plano de contas. Já para as variações qualitativas, sua apuração decorre da liquidação efetiva ou em curso (em liquidação) das receitas e das despesas de capital no exercício, incluindo a relativa aos restos a pagar não processados, destacando na DVP aquelas que representaram incorporação ou desincorporação de ativos e passivos.

Caso o total das variações patrimoniais aumentativas sejam superiores ao total das variações diminutivas, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

Quanto ao Princípio da Oportunidade:

"Art. 6º - O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação." (Resolução CFC nº 1.282/2010).

Para o setor público, o princípio da oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplica-

das ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

O orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade e representa o fluxo de ingressos e aplicações de recursos de determinado período.

É importante destacar que, para atender ao princípio da oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio. Essa situação é verificada em fatos que não decorrem de previsão e execução do orçamento, como, por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer.

Quanto ao Princípio da Competência:

*"Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.*

*Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas." (Resolução CFC nº 1.282/2010)*

O princípio da competência é aquele que reconhece as transações e os eventos nos períodos a que se referem, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (Resolução CFC nº 1.111/07).

Todavia, tem-se que o relacionamento do regime Orçamentário com o Regime Contábil deve observar, além dos princípios de contabilidade, a contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme o disposto nas normas de Direito Financeiro, em especial na Lei nº 4.320/64, que instituiu um regime orçamentário misto no seu Art. 35, conforme abaixo:

*"Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:*

*I – as receitas nele arrecadadas ;*

*II – as despesas nele legalmente empenhadas."*

Para fins contábeis a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação líquida patrimonial em:

- Despesa Orçamentária Efetiva – Constituirá fato contábil diminutivo.

- Despesa Orçamentária Não Efetiva – Constituirá fato contábil permutativo.

No entanto, há de se destacar que o art. 35, supra transcrito, se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei nos artigos seguintes, quando aborda o tema "Da Contabilidade", quando se refere ao conhecimento da composição patrimonial determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam independentes ou resultantes da execução orçamentária.

*Título IX – Da Contabilidade:*

*[...]*

*Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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. (realcei)*

Portanto, observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício:

*Ao mesmo tempo, no art. 89, 100 e 104 a referida lei estabelece que:*

*"Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial."*

*"Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial. [...]"*

*Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as*

*alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício." (Lei 4.320/64)*

Na área pública, há mais uma observação quanto à aplicação em despesa registrada pelo regime de competência: é apurada em caráter de complementariedade pelo regime de caixa o resultado dos fluxos financeiros, legalmente embasados pelo seguinte dispositivo legal:

Lei de Responsabilidade Fiscal — Lei Complementar 101/2000:

*Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública,*

*a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...]*

*II — 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;"*

Em resumo, segundo o MCASP, o princípio da contábil da competência estabelece que as receitas e despesas devam ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, e o princípio da oportunidade dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Segundo o MCASP em sua Parte I - PCO – Procedimentos Contábeis Orçamentários – as RECEITAS:

*"são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade."*

Por definição da própria STN as Receitas são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário.

"Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA."

Ainda, no MCASP Parte I - PCO, encontramos a seguinte definição quanto a DESPESA:

*"A despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade. Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extra-orçamentários."*

Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extraorçamentários.

Como identificar se o registro é de caráter orçamentário ou extra-orçamentário.

As despesas de caráter orçamentário necessitam de recurso público para a sua realização e constituem instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais.

As despesas de caráter extraorçamentário são:

I - decorrentes de saídas compensatórias no ativo e passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:

Devolução de cauções e depósitos;

Recolhimento de Consignações/Retenções;

Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO);

Pagamentos de Salário-Família, Salário Maternidade e Auxílio-Natalidade, adiantados pelo empregador por força de lei, e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição;

II – decorrentes de desincorporação de passivos - saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores (Restos a Pagar).

Dessa forma, os dispêndios serão orçamentários quando a transação depender de autorização legislativa, e os extraorçamentários quando, por via de regra, as operações não constam da lei orçamentária, com algumas transações genuínas como, por exemplo, os numerários decorrentes de depósitos, resgate de operações de crédito por antecipação da receita, recursos transitórios e os pagamentos decorrentes de restos a pagar que já passaram pela fase orçamentária e ingressam em fase independente de autorização legislativa para ultimar regularmente o seu término.

Exemplifica-se o caso específico da mudança de título de conta de despesa orçamentária no final do exercício financeiro, por força do princípio da competência, onde é substituído este título decorrente de "empenho de despesa" pelo ingresso no grupo de conta de resíduos passivos especialmente denominados em contas de restos a pagar (para pagamentos no exercício seguinte ou de consignações (para pagamentos no mesmo exercício e/ou exercício seguinte), os quais terão seus pagamentos em fase extra orçamentária.

Entretanto, o PCASP dá entendimento diverso ao disposto na lei

8.666/93, pelas resoluções do BACEN, e pelas portarias do MPS tem-se que o entendimento da forma do procedimento contábil de registros de aquisição dos investimentos do RPPS, cujo efeito da compra atinge apenas o sistema financeiro, sem referências a reflexos concomitantes no sistema patrimonial e também é seguido e lecionado pela ilustre contadora Diana Vaz de Lima, e Otoni Gonçalves Guimarães, em seu artigo de estudos sobre a Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social (Brasília: MPS, 2009.160 p. – (Coleção Previdência Social, Série Estudos; v.29, 1. Ed.):

*"Na prática, a compra de um título público pelo RPPS não precisa ter autorização legislativa, nem ser tratada como despesa pública (cumprindo os estágios de empenho, liquidação e pagamento). O mesmo raciocínio é aplicado aos fundos de investimentos imobiliários. O efeito da compra é apenas financeiro, debitando-se o respectivo ativo e creditando-se o disponível, pela saída dos recursos." (realcei)*

Segundo o MCASP Parte II PCP (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) sob a ótica patrimonial:

RECEITAS são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade e, DESPESAS são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

O atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais (Portaria MF 184/2008), respeitada a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

Assim, segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade, independentemente de recebimento, e, analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária.

Há que se considerar que para o reconhecimento da variação patrimonial podem ocorrer justificativas em, pelo menos, três momentos: para a variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária e para a variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária.

É certo que a aquisição dos investimentos em títulos ou valores mobiliários podem e devem estar sujeitos à prévia autorização legislativa, visto que os RPPS estão inseridos, obrigatoriamente, ao estabelecimento de políticas de investimento prevista pela legislação previdenciária do MPS.

Questiona-se se suas desvalorizações podem ser registradas apenas contabilmente como variação patrimonial diminutiva que poderá ocorrer inicialmente por meio da constituição de provisão para perdas de investimentos, diminuindo o resultado do exercício em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, com a finalidade de suportar eventuais desvalorizações de aplicações ou investimentos malsucedidos, respaldada no princípio contábil da prudência. O princípio da prudência é o resultado do equilíbrio fiscal que visa a não ampliar o déficit público porque será considerado para fins de aplicação da LRF, a exemplo da reserva de contingência, limite prudencial, proibições e estabelecimento de critérios válidos para a sua constituição.

Pela IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 a receita bruta das instituições privadas é deduzida das perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa e das perdas nas operações de renda variável para o fim de obter a receita líquida, mas é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

É certo que, em regra, os investimentos privados podem estar sujeitos a perdas, totais ou parciais, decorrentes de eventos como falência ou concordata de uma instituição financeira, desvalorização permanente de quotas ou ações, abandono de projetos de investimentos já concretizados, quando não seguido da necessária segurança na aplicação dos recursos públicos.

Quanto aos investimentos malsucedidos deve ser seguido o princí-

pio segundo o qual o contrato obriga as partes nos limites da lei. Logo, os legislativos devem previamente autorizar os tipos de investimentos aos RPPS.

*É princípio positivado na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II: "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." (realcei)* "À aplicação da teoria da imprevisão exigem-se requisitos mínimos: imprevisibilidade, existência de lesão, inimizabilidade, incorrência de mora."

(TACivSP; Ap.480094, rel Juiz Artur Marques, j. 26.5.1997.

Segundo o estabelecido no art. 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro e o art. 21 do Código Penal Brasileiro assim define:

"Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece."

"Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. [...]".

A contabilidade dos RPPS deverá evidenciar os fatos contábeis que modificam a situação patrimonial das carteiras de investimentos mantidas pelo regime próprio independentemente do tipo de investimento nos segmentos autorizados.

Em regra, os registros devem ser realizados conforme o fato gerador que ocasionam a valorização ou desvalorização, o que normalmente se apura diariamente pelas instituições financeiras, de forma que a contabilidade refletisse o valor de mercado da respectiva carteira de investimento (Circular BACEN 3.086/02 e Instrução CVM 438/06). Por prudência que ninguém deve aguardar o acompanhamento após um mês ou um ano para se verificar na gestão seguinte o que fazer com o ganho ou com a perda e as medidas a serem tomadas já não terão mais fidedignidade.

Percebe-se que no âmbito do RPPS não é necessária a exigência de refletir a marcação a mercado de acordo com o fato gerador, ou seja, diariamente, pois, para o regime próprio previdenciário, o registro contábil das variações ocorridas na respectiva carteira de investimento tem por objetivo se demonstrar na prestação de contas a posição de seus investimentos principalmente para os Conselhos e segurados do respectivo fundo de previdência e para os órgãos de controle interno e externo, de forma que delimitar a mercado mensal a posição de seus investimentos para este fim se apresenta razoável. Também, a política de investimentos adotada deve permitir a discussão e participação dos seus segurados do regime previdenciário para a tomada de decisão.

Nesse sentido, a Portaria MPS nº 408/08, que disciplina os parâmetros e as diretrizes para a organização e funcionamento dos RPPS, regulamentou a escrituração contábil em seção específica, estabelece em seu artigo 16, inciso VIII, que "os títulos públicos federais, adquiridos diretamente pelos RPPS, deverão ser marcados a mercado, mensalmente, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro de forma a refletir seu real valor".

COMO DEVE SER FEITA A ESCOLHA DO REGISTRO DO EVENTO DE PERDA DE INVESTIMENTO?

É POR CONTA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA OU POR SIMPLES DEDUÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA?

Quanto às deduções de receita o MCASP – 5ª Ed. Prevê que no âmbito da Administração Pública a DEDUÇÃO DE RECEITA é utilizada nas seguintes situações, entre outras:

Quando os Recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a lei vigente (se não houver a previsão como despesa); e

Se a receita arrecadada possuir parcelas destinadas a outros entes (repartição tributária), a transferência poderá ser registrada como dedução de receita orçamentária ou como despesa orçamentária, de acordo com a legislação em vigor;

Se houver parcelas a serem Restituídas, em regra, esses fatos não devem ser tratados como despesa orçamentária, mas como dedução de receita orçamentária, pois correspondem a recursos que não pertencem à entidade pública e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do ente arrecadador, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução.

A contabilidade se utiliza da Conta Redutora de Receita Orçamentária para evidenciar o fluxo de recursos da receita orçamentária bruta até a líquida, em função de suas operações econômicas e sociais.

O Processo de Restituição consiste na devolução total ou parcial de receitas orçamentárias que foram recolhidas a maior ou indevidamente durante a gestão, as quais, em observância aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, devem ser devolvidas. Não há necessidade de autorização orçamentária para a sua devolução. Na União, a restituição é tratada como dedução de receita. Caso seja registrada como despesa orçamentária, a receita corrente líquida ficará com um montante maior que o real, pois não seria deduzido o efeito dessa arrecadação imprópria.

Entretanto, a boa prática contábil transparente revela que o valor que ultrapassar o saldo da receita a deduzir em um dado período deve ser registrado como despesa, é para que não ocorram distorções e divergências nas naturezas dos saldos das contas credoras de receita que passariam a ter saldo devedor por erro puramente contábil e, seus demonstrativos, se tornam saldos irreais sendo uns dos motivos justificadores deste procedimento compensatório ou indenizatório.

No caso específico de devolução de saldos de convênios, contratos e congêneres, devem-se adotar os seguintes procedimentos:

Se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que foram recebidas transferências do convênio, contrato ou congêneres deve-se contabilizar como dedução de receita até o limite de valor das transferências recebidas no exercício;

Se o valor da restituição ultrapassar o valor das transferências recebidas no exercício, o montante que ultrapassar esse valor deve ser registrado como despesa orçamentária;

Se a restituição for feita em exercício que não houve transferência de recurso do respectivo convênio/contrato, deve ser contabilizada como despesa orçamentária.

Recursos cuja tributação e arrecadação competem a um ente da Federação, mas são atribuídos a outro (s) entes: (Transferências do Ente da Federação e o caso dos RPPS).

No caso em que se configure em orçamento apenas o valor percentual ao ente arrecadador, deverá ser registrado o valor arrecadado, incluindo os recursos de terceiros. Após isso, estes últimos serão registrados como dedução da receita e será reconhecida uma obrigação para com o "beneficiário" desses valores.

A adoção desse procedimento está fundamentada no fato de que não há necessidade de aprovação parlamentar para transferências de recursos a outros entes que decorra da legislação. As transferências constitucionais ou legais constituem valores que não são passíveis de alocação em despesas pelo ente público arrecadador. Assim, não há desobediência ao princípio do orçamento bruto, segundo o qual receitas e despesas devem ser incluídas no orçamento em sua totalidade, sem deduções. No entanto, por opção de controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo quando da elaboração e aprovação da LOA de alguns entes podem optar pela inclusão dessa receita, sendo efetuada uma despesa orçamentária quando da entrega ao beneficiário, mas deve-se ter em mente os sistemas contábeis a não duplicidade de informações quando da consolidação.

Ressalte-se que é com a aprovação em 1922, por ato do Congresso Nacional, do Código de Contabilidade da União – Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que esta norma, junto com o seu regulamento, representou importante marco para ordenar as finanças públicas no Brasil.

Os registros das transferências intergovernamentais constitucionais ou legais podem ser contabilizados pelo ente transferidor como uma despesa ou como uma receita, dependendo da forma como foi elaborado o orçamento do ente. No entanto, em se tratando de transferências voluntárias (a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira), a contabilização deve ser feita como despesa, visto que não há uma determinação legal para a transferência, sendo necessário haver, de acordo com o art. 25 da LRF – LC 101/2000, existência de dotação específica que permita a transferência.

O MCASP com o objetivo de proceder a uma padronização contábil e dar maior transparência ao processo de restituição de receitas ampara-se na legislação federal que estabelece as definições no §4º e §5º do art. 18 da Lei nº 4.862/1956; Art. 5º do Decreto-Lei nº 1.755/1979; Parágrafo único e art. 14 do Decreto nº 93.872/1986.

#### DA REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS

No cálculo dos percentuais de determinados recursos vinculados, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários. Para tal, é necessário que os registros contábeis permitam identificar a vinculação de cada depósito. Essa identificação poderá ser efetuada de duas formas:

- Por meio do mecanismo da destinação, também conhecido como fonte de recursos, a informação da destinação associada à natureza de receita; ou

- Por meio do desdobramento da natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários, utilizando-se as naturezas de receitas constantes do Anexo IV do Volume Anexos do MCASP.

Evidencia-se que a legislação obriga a vinculação da remuneração dos depósitos bancários à determinada finalidade, a contabilidade deve evidenciar as diferentes vinculações dessas remunerações. A forma de se evidenciar é de escolha do ente público.

As contas redutoras dos ativos podem ser utilizadas para regularizar os créditos com probabilidade de PERDA?

Segundo o MCASP – PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais o ajuste é proposto especificamente para perdas de impostos e contribuições.

*"Deverá ser constituído ajuste de perdas de créditos relativos a im-*

*postos e contribuições, cuja responsabilidade pelo cálculo, registro contábil e acompanhamento é do órgão competente pela gestão em cada esfera de governo."*

Mas não discorreu quanto às perdas decorrentes de contratos de aplicação financeira e os procedimentos de fiscalização, cujo critério e responsabilidade pelo cálculo, tanto do ganho quanto da perda, são originários da própria instituição financeira depositária dos recursos e responsável pela respectiva informação de seus movimentos nos respectivos extratos e avisos de débitos da instituição financeira, sob acompanhamento e fiscalização do setor contábil/financeiro do RPPS.

Sobre a constituição de ajuste para dívida ativa, o MCASP- PCE descreve o procedimento a ser utilizado sobre valores a receber e os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados sejam ajustados a valor realizável:

*"Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio do ente público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora que esteja mensurado acima do valor provável de realização."*

Generaliza-se agora o modo a ser tratado para os demais créditos: esse procedimento deverá ser adotado para os créditos a receber de modo geral, mesmo que não inscritos em dívida ativa. Apesar de o MCASP apresentar metodologia para ajuste de perdas prováveis para o caso da dívida ativa, os demais créditos deverão ser ajustados, podendo ser utilizada também outra metodologia que espelhe a realidade do contrato do ente, desde que plenamente justificada. Além das mudanças nas classificações das contas de receitas e despesas as principais alterações do Plano de Contas PCASP nas contas de RESULTADO: as Despesas, a Receita, que pertenciam respectivamente ao Resultado diminutivo do exercício e ao Resultado aumentativo do exercício, são agora agrupadas em duas contas principais de RESULTADO: VPD: Variação Patrimonial Diminutiva e VPA: Variação Patrimonial Aumentativa.

Em razão da complexidade do plano de transição IPC-00 para a implantação da nova contabilidade patrimonial e da valorização da contabilidade aplicada ao setor público -- um dos principais procedimentos a serem adotados em decorrência das alterações contábeis trata do Balanço de Abertura são referentes a omissões e erros de registros contábeis e quanto à nova classificação das contas de Ativo e Passivo com ajustes para a classificação em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante e o controle por atributo das contas financeiras e permanentes.

IPCs – Instruções de Procedimentos Contábeis:

IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade

IPC 01 - Implantação de Saldos e Controle de Restos a Pagar

IPC 02 - Ativo Imobilizado – Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

IPC 03 - Reconhecimento de Créditos Tributários pelo Regime de Competência

PC 04 - Matriz de Saldos Contábeis

IPC 05 - Elaboração do Balanço Orçamentário

IPC 06 - Elaboração do Balanço Financeiro

IPC 07 - Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais

IPC 08 - Elaboração do Balanço Patrimonial

IPC 09 - Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais

Implantação de Custos na Federação;

Controle das Disponibilidades por Fonte

Registro contábil dos Consórcios Públicos;

Etc..

As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico, o §2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções e Procedimentos Contábeis (IPC), de observância facultativa e de caráter orientador, são emitidos no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, normas e procedimentos contábeis relativos à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual buscam auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implementação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

3. VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA – VPD

4. VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA - VPA

**QUADRO 1: ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS ATUAL E A NOVA ESTRUTURA A SER OBSERVADA**

Contas	Plano de contas atual	PCASP
Patrimoniais	1. Ativo 2. Passivo + patrimônio líquido	1. Ativo 2. Passivo + patrimônio líquido
Resultado	3. Despesa 4. Receita 5. Resultado diminutivo do exercício 6. Resultado aumentativo do exercício	3. Variação patrimonial diminutiva 4. Variação patrimonial aumentativa
Controles da aprovação do planejamento e orçamento	1.9 Ativo compensado 2.9 Passivo compensado	5. Controles da aprovação do planejamento e orçamento 6. Controles da execução do planejamento e orçamento
Controles de atos potenciais	1.9 Ativo compensado 2.9 Passivo compensado	7. Controles de devedores 8. Controles de credores

**Operações que usam contas com o dígito "2" no quinto nível – INTRA OFSS**

a) Governo Municipal reconhecendo obrigação decorrente da contribuição patronal para o RPPS – Instituto de Previdência Municipal, integrante do mesmo OFSS – nesse caso, a transação (VPD e passivo) trata-se de uma operação INTRA, devendo ser excluída nos demonstrativos consolidados por se tratar de operação entre unidade pertencente ao mesmo OFSS.

**Lançamento no Governo Municipal:**

Código da Conta	Título da Conta
D 3.1.2.1.2.xx.xx	VPD – Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS

Lançamento no Instituto de Previdência - RPPS: Reconhecimento do direito a receber decorrente a contribuição patronal ao RPPS

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.2.2.2.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – Intra OFSS
C 4.2.1.1.2.xx.xx	VPA – Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

As contas de Variações Patrimoniais Diminutivas e Variações Patrimoniais Aumentativas são as dispostas, resumidas abaixo, detalhadas em até 7º níveis do PCASP, cuja DVP propiciará comparar o exercício atual com o exercício anterior:

As contas de terceiro nível possuem características totalizadoras ("contas mãe") e agregam somente valores das contas de quarto nível.

As contas de quarto nível possuem características de agrupamento, e agregam valores das contas de quinto nível.

As contas de quinto nível são contas específicas que possuem saldos que irão integrar os demonstrativos no processo de Consolidação das Contas do ente e das Contas Nacionais.

- Variação Patrimonial Diminutiva - VPD
- 3.0.0.0.0.00.00 VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA
- 3.1.0.0.0.00.00 PESSOAL E ENCARGOS
- 3.1.1.0.0.00.00 REMUNERAÇÃO A PESSOAL
- 3.1.1.1.0.00.00 REMUNERAÇÃO A PESSOAL ATIVO CIVIL RPPS
- 3.1.2.0.0.00.00 ENCARGOS PATRONAIS
- 3.1.2.1.0.00.00 ENCARGOS PATRONAIS – RPPS
- 3.1.2.1.2.00.00 Encargos Patronais - RPPS - Intra OFSS
- 3.1.3.0.0.00.00 BENEFÍCIOS A PESSOAL
- 3.2.0.0.0.00.00 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS
- 3.2.1.0.0.00.00 APOSENTADORIAS E REFORMAS
- 3.2.2.0.0.00.00 PENSÕES
- 3.3.0.0.0.00.00 USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO
- 3.3.1.0.0.00.00 USO DE MATERIAL DE CONSUMO
- 3.3.1.1.0.00.00 CONSUMO DE MATERIAL
- 3.3.2.0.0.00.00 SERVIÇOS
- 3.3.3.0.0.00.00 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
- 3.4.0.0.0.00.00 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS
- 3.5.0.0.0.00.00 TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS
- 3.6.0.0.0.00.00 DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS
- 3.6.1.0.0.00.00 REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL E AJUSTE PARA PERDAS
- 3.6.1.2.0.00.00 REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS
- 3.6.1.3.0.00.00 REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS
- 3.6.1.4.0.00.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO
- 3.6.1.4.2.00.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL E AJUSTE PARA PERDAS – INTRA OFSS
- 3.6.1.4.3.03.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS DO RPPS – LONGO PRAZO
- 3.6.1.4.3.04.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DOS DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES
- 3.6.1.7.0.00.00 VPD COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS

- 3.6.1.7.1.00.00 VPD COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS - CONSOLIDAÇÃO
- 3.6.1.7.2.00.00 VPD COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS – INTRA OFSS
- 3.6.1.7.5.00.00 VPD COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS – INTER OFSS MUNICÍPIO
- 3.6.2.0.0.00.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO
- 3.6.2.1.0.00.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS
- 3.6.2.1.1.00.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS – CONSOLIDAÇÃO
- 3.6.2.2.0.00.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO
- 3.6.2.3.0.00.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS
- 3.6.3.0.0.00.00 PERDAS INVOLUNTÁRIAS
- 3.7.0.0.0.00.00 TRIBUTÁRIAS
- 3.9.0.0.0.00.00 OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS
- 3.9.2.0.0.00.00 RESULTADO NEGATIVO DE PARTICIPAÇÕES
- 3.9.2.1.2.00.00 RESULTADO NEGATIVO DE PARTICIPAÇÕES
- 3.9.6.0.0.00.00 PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
- 3.9.7.0.0.00.00 VPD DE CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES
- 3.9.8.0.0.00.00 CUSTO DE OUTRAS VPD
- Variação Patrimonial Aumentativa - VPA
- 4.0.0.0.0.00.00 VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
- 4.1.0.0.0.00.00 IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA
- 4.2.0.0.0.00.00 CONTRIBUIÇÕES
- 4.2.1.0.0.00.00 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
- 4.2.1.1.0.00.00 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – RPPS
- 4.2.1.1.1.00.00 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RPPS – CONSOLIDAÇÃO
- 4.2.1.1.1.01.00 Contribuições Patronais ao RPPS
- 4.2.1.1.1.02.00 Contribuição do Segurado ao RPPS
- 4.2.1.1.2.00.00 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – RPPS - INTRA OFSS
- 4.3.0.0.0.00.00 EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS
- 4.4.0.0.0.00.00 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS
- 4.4.5.0.0.00.00 REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS
- 4.4.5.1.0.00.00 - REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS
- 4.4.5.1.1.00.00 - REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONSOLIDAÇÃO
- 4.4.5.2.0.00.00 - REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
- 4.4.5.2.1.00.00 - REMUNERACAO DE APLICACOES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO
- 4.5.0.0.0.00.00 TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS
- 4.5.1.0.0.00.00 TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS
- 4.5.2.0.0.00.00 TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS
- 4.6.0.0.0.00.00 VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS
- 4.6.2.0.0.00.00 GANHOS COM ALIENAÇÃO
- 4.6.2.1.0.00.00 GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS
- 4.6.2.1.1.00.00 GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS – CONSOLIDAÇÃO
- 4.6.3.0.0.00.00 GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS
- 4.6.4.0.0.00.00 GANHOS COM DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS
- 4.9.0.0.0.00.00 OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS
- 4.9.2.0.0.00.00 RESULTADO POSITIVO DE PARTICIPAÇÕES
- 4.9.2.1.2.00.00 RESULTADO POSITIVO DE PARTICIPAÇÕES
- 4.9.2.2.0.00.00 DIVIDENDOS E RENDIMENTOS DE OUTROS INVESTIMENTOS
- 4.9.7.0.0.00.00 REVERSÃO DE PROVISÕES E AJUSTES DE PERDAS
- 4.9.7.1.0.00.00 REVERSÃO DE PROVISÕES
- 4.9.7.2.0.00.00 REVERSÃO DE AJUSTE DE PERDAS
- 4.9.7.2.2.00.00 REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS – INTRA OFSS
- 4.9.7.2.5.00.00 REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS – INTER OFSS - MUNICÍPIOS
- 4.9.9.0.0.00.00 DIVERSAS VPA
- 4.9.9.1.0.00.00 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS
- 4.9.9.2.0.00.00 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE REGIMES PRÓPRIOS
- 4.9.9.3.0.00.00 VPA COM BONIFICAÇÕES
- 4.9.9.4.0.00.00 AMORTIZAÇÃO DE DESÁGIO EM INVESTIMENTOS
- 4.9.9.5.0.00.00 MULTAS ADMINISTRATIVAS
- 4.9.9.6.0.00.00 INDENIZAÇÕES
- 4.9.9.7.0.00.00 VPA DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE BENS APREENDIDOS
- 4.9.9.9.0.00.00 VPA DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS
- 2.3.7.0.0.00.00 RESULTADOS ACUMULADOS
- 2.3.7.1.0.00.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS
- 2.3.7.1.1.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO

2.3.7.1.2.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES  
 VARIACÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS  
 INCORPORAÇÃO DE ATIVOS  
 DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS  
 INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS  
 DESINCORPORAÇÃO DE ATIVOS  
 5.0.0.0.00.00 CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO  
 6.0.0.0.00.00 CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

7.0.0.0.00.00 CONTROLES DEVEDORES  
 8.0.0.0.00.00 CONTROLES CREDORES  
 8.1.1.0.00.00 EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS  
 8.1.2.0.00.00 EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS  
 O Resultado Patrimonial do período será a diferença do saldo das contas de dígito 4 (VPA) menos o saldo das contas com dígito 3 (VPD).

Estas contas de Variação Patrimonial Diminutiva – VPD e Variação Patrimonial Aumentativa – VPA serão encerradas em contrapartida à conta 2.3.7.1.1.01.00.00 – Superávits ou Déficits do Exercício, que terá saldo dia (31 de dezembro), pertencente ao seguinte subgrupo do Patrimônio Líquido:

Contas híbridas ou mistas ou instáveis são as que apresentam saldo de natureza variável, isto é, ora devedor, ora credor. A instituição no plano de contas da conta agrupada a informar tanto os superávits como os déficits do exercício possui a característica de conta híbrida. O saldo das contas híbridas poderão receber valores positivos ou negativos, dependendo do resultado da movimentação no período: Exemplo da movimentação do período com resultado positivo:

Saldo positivo de valores em 31/12/2013 na conta 2.3.7.1.1.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO = 20.000,00.

Exemplo da movimentação do período com resultado negativo, neste caso, por ser conta híbrida o valor do saldo será negativo: Saldo negativo de valores em 31/12/2013 2.3.7.1.1.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO = -20.000,00.

Já as contas retificadoras e de deduções deverão ser informadas segundo a regra geral, ou seja, com valores positivos:

Ex.: Contas retificadoras do ativo, do passivo e das devoluções de receitas orçamentárias:

1.1.2.9.1.00.00 – (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo – Consolidação = 2.000,00.

Resultados Acumulados

2.3.7.0.00.00 RESULTADOS ACUMULADOS

2.3.7.1.00.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS

2.3.7.1.1.00.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - CONSOLIDAÇÃO

2.3.7.1.1.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

2.3.7.1.1.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

2.3.7.1.1.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

2.3.7.1.1.04.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS RESULTANTES DE EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO

Quadro utilizado para a demonstração analítica dos investimentos que precisa ser atualizado:

**DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DOS INVESTIMENTOS**

<Esfera de Governo> Demonstração Analítica dos Investimentos do Regime Próprio de Previdência Social <Período de Referência>				
DESCRIÇÃO	SEGMENTO DE RENDA FIXA	SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL	SEGMENTO DE IMÓVEIS	TOTAL
SALDO EM 31/12/____(Anterior)	(1)			
(+) Valores aplicados e incorporados no exercício	(2)			
(-) Provisão para perdas em investimentos	(3)			
(+) Receitas auferidas e valorizações apropriadas	(4)			
(-) Perdas reconhecidas e desvalorizações apropriadas	(5)			
(-) Vendas e resgate de valores	(6)			

(-)	Comissões e corretagens	(7)
(-)	Despesas com serviços bancários	(8)
(+)	Reversão de provisão para perdas em investimentos	(9)
Valor Movimentado em 31/12/____(Atual)		(10)
Assinatura Do Representante Do Regime		Assinatura Do Contador Responsável

**Instruções de Preenchimento da Demonstração Analítica dos Investimentos**

Campo 1: Saldo Inicial de Investimentos em Segmento de Renda Fixa 1.1.5.1.00.00 (+) Saldo Inicial Investimentos em Segmento de Renda Variável 1.1.5.2.00.00 (+) Saldo Inicial de Investimentos em Segmento de Imóveis 1.1.5.3.00.00.

Campo 2: Valores aplicados em Investimentos em Segmento de Renda Fixa 1.1.5.1.00.00 (+) Investimentos em Segmento de Renda Variável 1.1.5.2.00.00 (+) Investimentos em Segmento de Imóveis 1.1.5.3.00.00.

Campo 3: Saldo da conta Provisão para Perdas em Investimentos 5.2.3.3.1.07.31.

Campo 4: Receitas de Valores Mobiliários 4.1.3.2.00.00 (+) Valorização de Títulos e Valores do RPPS 6.2.3.2.2.02.00.

Campo 5: Rendimentos Negativos em Aplicações Financeiras CT 4.9.7.8.00.00 (+) Desvalorização de Títulos e Valores do RPPS 5.2.3.2.2.02.00.

Campo 6: Valores resgatados e baixados relativos a Investimentos em Segmento de Renda Fixa 1.1.5.1.00.00 (+) Investimentos em Segmento de Renda Variável 1.1.5.2.00.00 (+) Investimentos em Segmento de Imóveis 1.1.5.3.00.00.

Campo 7: Comissões e Corretagens 3.3.3.9.0.36.04 (+) Comissões e Corretagens 3.3.3.9.0.39.03.

Campo 8: Serviços Bancários 3.3.3.9.0.39.81.

Campo 9: Saldo da conta Reversão de Provisões para Perdas em Investimentos 6.2.3.3.1.07.31.

Campo 10: Campo 1 (+) Campo 2 (+) Campo 3 (+) Campo 4 (+) Campo 5 (+) Campo 6 (+) Campo 7 (+) Campo 8 (+) Campo 9.

**REGISTRO CONTÁBIL DOS GANHOS E PERDAS NA CARTEIRA DE INVESTIMENTOS DO RPPS COM BASE NO MODELO DE PCASP PARA ESTADOS E MUNICÍPIOS, CONSTANTE NO ANEXO III DA IPC 00**

Em resumo, com o objetivo de auxiliar os entes na adoção de procedimentos contábeis do RPPS de acordo com a estrutura do PCASP, essa instrução aborda a forma de contabilização dos ganhos e perdas na carteira de investimentos do RPPS com base no modelo de PCASP para Estados e Municípios, constante do Anexo III da IPC 00 – disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>

**Registro da Aquisição de Investimentos do RPPS**

Do documento intitulado Estudos - CONTABILIDADE APLICADA AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, 1º edição, publicada pelo Ministério da Previdência Social, não dispõe sobre a forma de aquisição dos títulos, mas propõe, no primeiro parágrafo a desnecessidade de autorização legislativa, ao contrário das inversões financeiras tratadas na Lei 4.320/64, e no segundo parágrafo sequer revela a forma de aquisição de título público:

*Os recursos auferidos com a carteira de investimentos dos RPPS têm como destinação garantir a manutenção do regime, pois, havendo necessidade, devem ser transferidos para as atividades previdenciárias (pagamento de benefícios). Essa característica lhes confere o papel de ativo financeiro, inclusive para os investimentos em títulos públicos, tratados habitualmente na Administração Pública como inversões financeiras.*

*Na prática, a compra de um título público pelo RPPS não precisa ter autorização legislativa, nem ser tratada como despesa pública (cumprindo os estágios de empenho, liquidação e pagamento). O mesmo raciocínio é aplicado aos fundos de investimentos imobiliários. O efeito da compra é apenas financeiro, debitando-se o respectivo ativo e creditando-se o disponível, pela saída dos recursos. Verifica-se que do novo plano de contas para os RPPS têm-se os seguintes códigos, denominações e funções das contas sintéticas (não registradas) e contas analíticas (contas registradas) a qual deverá haver a adequação com seus atributos e enquadramento das informações contábeis:*

**1. ATIVO**

**1.1. ATIVO CIRCULANTE**

1.1.4.0.0.00.00 - INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS - CURTO PRAZO = Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos - conta sintética.

Todas as demais subcontas analíticas devem ser resgatáveis no curto prazo, ou seja, até o final do exercício seguinte:

1.1.4.1.0.00.00 - TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS = Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo - conta sintética.

1.1.4.1.1.00.00 - TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - CONSOLIDAÇÃO = Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis até o final do exercício seguinte. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) - conta sintética.

1.1.4.1.1.09.00 - APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA - RPPS (F) = Compreende o somatório dos investimentos realizados pelo RPPS com recursos previdenciários, efetuados em conformidade com a legislação específica - conta sintética.

1.1.4.1.1.09.01 - TÍTULOS DE RESPONSABILIDADE DO TESOURO - conta escriturada analítica.

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em títulos de emissão do Tesouro Nacional, efetuados em conformidade com o art. 6º, inciso "I", alínea "a" (inclui operações compromissadas) da resolução CMN nº 3.790/2009.

Resgatáveis no curto prazo.

1.1.4.1.1.09.02 - TÍTULOS DE RESPONSABILIDADE DO BANCO CENTRAL - conta escriturada analítica.

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em títulos de emissão do Banco Central do Brasil; saldos remanescentes para resgates, considerando que o BC não emite mais títulos da dívida pública - art. 34 LC 101/2000. - conta em extinção.

1.1.4.1.1.09.03 - POUPANÇA - conta escriturada analítica.

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em poupança e seus rendimentos (juros e atualização monetária) posteriores. Resgatáveis em prazos superiores a 30 dias - Lei 8.666/93.

1.1.4.1.1.09.04 - FUNDOS DE INVESTIMENTO EM RENDA FIXA

Apresentar os investimentos realizados pelos RPPS, em fundos de investimentos em renda fixa, efetuados em conformidade com o art. 6º, inciso V, da resolução CMN nº 3.790/2009.

1.1.4.1.1.09.05 - FUNDOS DE INVESTIMENTO EM RENDA FIXA - CRÉDITO PRIVADO

Apresentar os investimentos realizados pelos RPPS, em fundos de investimentos em renda fixa - crédito privado - conta escriturada analítica.

1.1.4.1.1.09.06 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS REFERENCIADOS

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em fundos de investimentos referenciados, efetuados em conformidade com o art. 6º, inciso III, alínea "a", da resolução CMN nº 3.790/2009.

1.1.4.1.1.09.07 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS EM DIREITOS CREDITÓRIOS

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em fundos de investimentos em direito creditório, efetuados em conformidade com o art. 6º, inciso VI e VII, da resolução CMN nº 3.790/2009.

1.1.4.1.1.09.08 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS EM TÍTULOS DO TESOURO

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em fundos de investimentos em títulos do tesouro, efetuados em conformidade com o art. 6º, inciso I, alínea "b" da resolução CMN nº 3.790/2009.

1.1.4.1.1.09.09 - OPERAÇÕES COMPROMISSADAS

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em operações compromissadas, efetuados em conformidade com o art. 6º, inciso II, da resolução CMN nº 3.790/2009.

II - até 15% (quinze por cento) em operações compromissadas, lastreadas exclusivamente pelos títulos definidos na alínea "a" do inciso I;

1.1.4.1.1.10.00 - APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL - RPPS - conta sintética não escriturada.

Compreende o somatório dos investimentos realizados pelo RPPS com recursos previdenciários, efetuados em conformidade com o art. 7º, da resolução CMN nº 3.790/2009.

Resumo das subcontas analíticas escrituradas:

1.1.4.1.10.01 - FUNDO DE AÇÕES REFERENCIADOS;

1.1.4.1.10.02 - FUNDO DE AÇÕES;

1.1.4.1.10.03 - FUNDO MULTIMERCADO;

1.1.4.1.10.04 - FUNDO DE ÍNDICES REFERENCIADOS EM AÇÕES;

1.1.4.1.10.05 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS EM PARTICIPAÇÕES;

1.1.4.1.10.06 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS;

1.1.4.1.1.11.00 - APLICAÇÕES EM SEGMENTO IMOBILIÁRIO - RPPS;

1.1.4.1.1.12.00 - APLICACOES EM ENQUADRAMENTO - RPPS - conta sintética.

1.1.4.1.1.12.01 - TÍTULOS E VALORES EM ENQUADRAMENTO - conta analítica escriturada:

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, em desacordo com as regras estabelecidas pela resolução CMN nº 3790/2009, artigo 25.

1.1.4.1.1.13.00 - TÍTULOS E VALORES NÃO SUJEITOS AO ENQUADRAMENTO - RPPS - conta sintética.

Compreende os investimentos realizados pelo RPPS, em ativos não sujeitos às regras da resolução CMN nº 3790/2009.

1.1.4.1.1.14.01 - APLICAÇÕES COM A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DO RPPS - conta analítica.

Registra os investimentos realizados pelo RPPS, com recursos da taxa de administração, sujeitos às regras da resolução CMN nº 3790/2009.

DA CONTA RETIFICADORA DOS INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - conta analítica.

Compreende a diferença entre o valor recuperável do ativo e seu valor contábil, quando o primeiro for menor.

Registra a diferença entre o valor recuperável do ativo e seu valor contábil, quando o primeiro for menor, referente a títulos e valores mobiliários.

Exemplificação:

1.1.4.0.0.00.00 - Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	998.000,00
1.1.4.1.0.00.00 - Títulos e Valores Mobiliários	800.000,00
1.1.4.1.1.00.00 - Títulos e Valores Mobiliários-Consolidação	800.000,00
1.1.4.2.0.00.00 - Aplicação Temporária em Metais Preciosos	200.000,00
1.1.4.2.1.00.00 - Aplicação Temporária em Metais Preciosos- Consolidação	200.000,00
1.1.4.9.0.00.00 - (-) Ajuste de Perdas de Investimentos e Aplicações Temporárias	2.000,00
1.1.4.9.1.00.00 - (-) Ajuste de Perdas de Investimentos Temporários e Aplicações Temporárias - Consolidação	2.000,00

1.2 - ATIVO NÃO CIRCULANTE

Compreende o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível.

1.2.1 - ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis no longo prazo.

1.2.1.1 - CRÉDITOS A LONGO PRAZO

Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos e com vencimento no longo prazo.

1.2.1.1.03.03 - EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS  
Registra os créditos a receber provenientes de empréstimos concedidos por meio de recursos previdenciários.

CONTA RETIFICADORA DE CRÉDITOS A RECEBER A LONGO PRAZO  
1.2.1.1.99.01 - (-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. Conta analítica.

Compreende o ajuste de perdas estimadas com o não recebimento de valores referentes a créditos a longo prazo, por inadimplência de terceiros e outras.

Registra o ajuste para cobertura de perdas estimadas na cobrança de créditos tributários.

1.2.1.3.0.00.00 - INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO

1.2.1.3.1.00.00 - INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO

1.2.1.3.1.01.00 - TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

1.2.1.3.1.02.00 - APLICAÇÃO TEMPORÁRIA EM METAIS PRECIOSOS

1.2.1.3.1.03.00 - APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE IMÓVEIS

1.2.1.3.1.99.00 - (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO.

1.2.2.0 INVESTIMENTOS

Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade.

1.2.2.1 - PARTICIPAÇÕES PERMANENTES

Compreende as participações permanentes da unidade em outras

entidades em forma de ações ou cotas.

1.2.2.3.0.00.00 – INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO – conta sintética.

Compreende os investimentos realizados pelo Regime Próprio da Previdência Social, em conformidade com a legislação que trata das aplicações e investimentos dos RPPS.

1.2.2.3.1.01.00 – TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS – RPPS – conta sintética.

Compreende os investimentos realizados pelo Regime Próprio da Previdência Social em títulos e valores mobiliários.

1.2.2.3.1.01.01 - APLICAÇÕES EM ATIVOS EM ENQUADRAMENTO – TÍTULOS E VALORES – conta analítica.

Registra os investimentos realizados pelo Regime Próprio da Previdência Social em títulos e valores.

1.2.2.3.1.01.02 - APLICAÇÕES EM ATIVOS NÃO SUJEITOS À RESOLUÇÃO DO CMN - TÍTULOS E VALORES

Registra os investimentos realizados pelo RPPS em aplicações em ativos não sujeitos à Resolução do CMN - Títulos e Valores.

1.2.2.3.1.02.00 - APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE IMÓVEIS – RPPS – conta sintética.

Compreende os investimentos realizados pelo Regime Próprio da Previdência Social em aplicações em segmentos de imóveis.

1.2.2.3.1.02.01 - IMÓVEIS – RPPS – conta analítica.

Registra os investimentos realizados pelo Regime Próprio da Previdência Social em imóveis.

Após elencar acima uma breve relação de contas analíticas que devem ser escrituradas, passa-se a exemplificar o registro da Aquisição de Investimentos do RPPS, no PCASP, da seguinte forma:

Registro Patrimonial – Aplicações em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo  
D: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA – RPPS (F)

C: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

Registro Patrimonial – Aplicações em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL – RPPS (F)

C: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

Registro Patrimonial – Aplicações em Segmento Imobiliário RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO – RPPS (F)

C: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

Registro Patrimonial – Aplicações em Renda Fixa RPPS – Longo Prazo

D: 1.2.2.3.0.00.00 - INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

1.2.2.3.1.02.01 - IMÓVEIS – RPPS

C: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

Ajuste para Perdas com Investimentos do RPPS

Transcreve-se parte do documento intitulado Estudos – CONTABILIDADE APLICADA AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, 1ª edição, publicado pelo Ministério da Previdência Social, dispõe-se sobre a possibilidade de constituição da provisão para perdas de investimentos:

*Os investimentos podem estar sujeitos a perdas, totais ou parciais, decorrentes de eventos como: falência ou concordata de uma empresa investida; desvalorização permanente de quotas ou ações; abandono de projetos de investimentos já concretizados, entre outros. Com o objetivo de suportar eventuais aplicações ou investimentos malsucedidos, poderá ser constituída pela unidade gestora do RPPS uma provisão para perdas de investimentos.*

As variações retificativas são produzidas por lançamentos destinados a colocar o valor das contas em correspondência com a realidade.

As provisões na contabilidade privada são sempre constituídas mediante a incorporação de parcelas ao custo do exercício. Há três tipos: a) Não exigíveis b) Contingentes e c) Exigíveis.

As provisões não exigíveis representam parcelas de retificação do valor do ativo. São cumulativas e devem figurar dedutivamente nas respectivas contas do ativo, por exemplo: depreciação, amortização e exaustão.

As provisões contingentes representam parcelas destinadas a cobrir riscos eventuais e são encerradas com a extinção do risco, a saber: Créditos contra terceiros. É ajustável anualmente e devem figurar dedutivamente nas contas de créditos do ativo;

Liquidação de indenização trabalhista - (FGTS);

Prejuízos eventuais – Sinistros não cobertos por seguros.

As provisões exigíveis – encargos provisionados para atender à li-

quidação futura de obrigação cujo montante ainda não está fixado, mas apenas estimado, como é o caso das diferenças de câmbio sobre dívidas em moeda estrangeira, royalties, juros e outras.

Eventuais diferenças verificadas por ocasião da liquidação efetiva da dívida serão levadas ao Resultado do Exercício.

No serviço público uma provisão deve ser reconhecida quando:

a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

b) Seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e

c) Possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Assim, se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

1. Obrigação Presente

*Em alguns casos não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em conta toda evidência disponível, é mais provável que existe uma obrigação presente na data do balanço.*

*Na maioria dos casos é claro se um evento passado dará origem a uma obrigação presente. Em outros casos, por exemplo, em uma ação judicial, pode ser contestado se certos eventos ocorreram ou se estes eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível, incluída, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço (eventos subsequentes).*

*Com base em tal evidência:*

a) Quando for mais provável que a obrigação exista na data reportada, a entidade reconhece a provisão (se encaixar no critério de reconhecimento);

b) Quando é provável que a obrigação não exista na data do balanço, a entidade divulga o passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços for remota.

1.2 Evento Passado

Para ser considerado um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

I) Quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou

II) No caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

As demonstrações contábeis tratam da posição patrimonial da entidade no final do período de apresentação dos relatórios financeiros e não com sua possível posição no futuro. Assim, nenhuma provisão é reconhecida para custos que incorrerão no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

Somente as obrigações que surgem de eventos passados e que existem independentemente das ações futuras da entidade são reconhecidas como provisões. São exemplos de tais obrigações as penalidades provenientes de danos ambientais impostos à entidade pela legislação. Tal obrigação levaria a uma saída de recursos independentemente das ações futuras daquela entidade.

DA DIVULGAÇÃO DA PROVISÃO EM NOTA EXPLICATIVA

Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

a) O valor contábil no início e no final do período;

b) Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

c) Valores utilizados (isto é, obtidas e cobradas contra a provisão) durante o período; e

d) Valores não utilizados durante o período.

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de provisões:

a) Uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma previsto de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;

b) Uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas; e

c) A quantia de algum reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

A instrução PCASP não informa os critérios de como será procedida a estimativa de perdas, mas informa que o ente deverá efetuar o registro de ajuste para perdas em investimentos do RPPS anualmente de acordo com as perdas estimadas para o período. Também deverá ser feito anualmente uma revisão nos valores destinados a perdas estimadas a ajustes para perdas, complementando-se ou



revertendo-se seus valores, de acordo com as perdas prováveis ou realizadas.

Quanto ao cálculo do montante de perdas estimadas do ajuste para perdas com investimentos quando informa que deverá considerar o risco envolvido na carteira de investimentos do RPPS, entende-se que a política de investimentos já está implantada na entidade e a legislação aplicável está à disposição dos serviços de contabilidade. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levadas em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão. O risco descreve a variabilidade de resultado. Um ajuste de risco pode aumentar o valor pelo qual o passivo é mensurado. É necessário ter cuidado ao realizar julgamentos em condição de incerteza para que ativos não sejam superestimados e passivos não são subestimados.

No entanto, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de certo resultado adverso forem estimados com prudência, aquele resultado não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. Devem-se evitar ajustes duplos de riscos e incertezas com consequente superavaliação da provisão.

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.

Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

Os eventos futuros podem ser particularmente importantes para a mensuração das provisões. Por exemplo, certas obrigações podem conter índices ligados para compensar efeitos da inflação ou outras alterações específicas de preço. Na existência de evidência suficiente de prováveis taxas de inflação, isto deve ser refletido na quantia da provisão. Os efeitos de uma nova legislação que podem afetar a quantia de uma obrigação existente de um governo ou de uma entidade pública são levados em consideração ao se mensurar aquela obrigação quando evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem nas práticas torna impossível especificar um evento único que proporcione evidência objetiva e suficiente em todo caso.

Evidência é necessária de qual legislação será usada e se será ou não promulgada e implementada no devido curso. Em muitos casos, porém, não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

As provisões devem ser reavaliadas em cada data do balanço e devem ser ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços é necessária para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Propõe a instrução do PCASP que na constituição do ajuste para perdas há diminuição do valor do "ativo financeiro" (atual ativo circulante) visto que reduz o valor das disponibilidades e provoca registros em contas de Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos.

Dessa forma, o registro do ajuste para perdas de investimentos do RPPS, no PCASP, será feito da seguinte forma:

OBS: este registro de VPD provoca uma redução no saldo patrimonial demonstrado na DVP e acréscimo na conta redutora do ativo, reduzindo-se o saldo da conta do investimento já adquirido - 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA – RPPS (F) e uma baixa nas contas de controle de disponibilidades.

A provisão de perdas de investimentos configura uma variação passiva independente da execução orçamentária, afetando negativamente o resultado do exercício, no momento de sua constituição, tendo por contrapartida uma conta redutora do ativo. Se for consumida a perda, a provisão será utilizada, reduzindo o saldo da respectiva conta de investimentos. Caso contrário, no encerramento do exercício, efetua-se a reversão dos valores não utilizados através da conta variação ativa independente da execução orçamentária, o que afetará positivamente a conta de resultado do exercício.

*Fato Contábil referente à Provisão para Perdas com aplicação financeira dos RPPS:*

Registros Patrimoniais e de Controle – Constituição do Ajuste para Perdas - Aplicações em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo

D: 3.6.1.7.1.07.01 AJUSTE PARA PERDAS EM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

C: 1.1.4.9.1.00.00 (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

D: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

C: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS  
Registra a variação patrimonial diminutiva – VPD com ajuste de perdas em aplicações, de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto ou no longo prazo.

Registros Patrimoniais e de Controle – Constituição do Ajuste para Perdas - Aplicações em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 3.6.1.7.1.07.01 AJUSTE PARA PERDAS EM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

C: 1.1.4.9.1.00.00 (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

D: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

C: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

A conta ajuste para perdas registra uma variação patrimonial diminutiva – VPD com ajuste de perdas em aplicações, de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto ou no longo prazo.

Nos exemplos, anteriormente citados, é certo que assim procedendo, inicialmente as contas ímpares quando debitadas aumentam o seu valor 3.6.1.7.1.07.01 VPD Ajuste para Perdas (reduz o patrimônio líquido) e aumenta-se o valor da conta retificadora pelo crédito (-) 1.1.4.9.01.01.00 e os respectivos registros de baixas em contas de controle credoras e devedoras sob os títulos de Disponibilidade por destinação e Controle de Recursos.

Quais os reflexos no patrimônio do RPPS com esse procedimento de ajuste?

Como a conta retificadora do ativo tem natureza credora e/ou zero, temos que a sua contrapartida na DVP dígito ímpar é conta devedora, logo, esta irá produzir uma informação de Variação Patrimonial Diminutiva – VPD de forma independente da execução orçamentária e a correspondente redução do resultado do exercício, mas com o subsequente acréscimo da conta retificadora das disponibilidades do ativo circulante apenas para que não se distorça o equilíbrio patrimonial nas contas do ativo, repercutindo-se, ainda, em baixa nos respectivos controles devedores e credores decorrentes de atos potenciais.

Para fins do Manual de Contabilidade, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial aumentativa e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial diminutiva. Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária, que são abordadas na Parte I do Manual PCASP.

Classificação por natureza de receita

*Agrupamento que identifica a origem dos recursos, se orçamentários ou extra-orçamentários. Busca identificar a origem dos recursos segundo o fato gerador. Constituem receitas orçamentárias os valores constantes da lei orçamentária, enquanto as extra orçamentárias são todas aquelas provenientes de qualquer arrecadação que não figure no orçamento e, consequentemente, toda arrecadação que não constitui renda do Estado. O seu caráter é de extemporaneidade ou de transitoriedade nos orçamentos. A classificação por natureza da receita está estruturada por níveis de desdobramento, codificada de modo a facilitar o conhecimento e a análise da origem dos recursos. A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, apresenta classificação da receita por categoria econômica, ao especificar, no art. 11: a receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: receita corrente e receita de capital.*

O item 12 da instrução informa o momento do registro do fato da perda com a baixa da conta retificadora de ajuste e a sua contrapartida de diminuição do valor da conta de aplicações em segmentos, mas sem envolver alterações dos valores das contas de disponibilidades bancárias:

*"Quando a perda de fato ocorrer, deverá ser efetuado o registro contábil do ajuste para perdas. Nesse caso, por representar apenas a baixa da conta retificadora de ativo, a realização do ajuste para perdas não altera o valor das disponibilidades". (realcei)*

*Fato Contábil referente à marcação de perda com aplicação financeira dos RPPS, utilizando-se a Provisão para Perdas anteriormente constituída:*

Registro Patrimonial – Realização do Ajuste para Perdas - Aplicações em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

C: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA –

## RPPS (F)

Registro Patrimonial – Realização do Ajuste para Perdas - Aplicações em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

C: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL – RPPS (F)

Registro Patrimonial – Realização do Ajuste para Perdas - Aplicações em Seguimento Imobiliário RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

C: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO – RPPS (F)

A baixa de valor da conta retificadora com sinal (-) registra a diferença entre o valor recuperável do ativo e seu valor contábil, quando o primeiro for menor, referente a títulos e valores mobiliários.

No item 13 da instrução propõe-se que:

“Caso a prevista não ocorra, deverá ser efetuado o registro contábil da reversão do ajuste para perdas. Nesse caso, por aumentar o valor do ativo financeiro, a reversão do ajuste para perdas aumenta altera o valor das disponibilidades”.

Altera-se o valor das disponibilidades em face da diminuição do saldo da conta retificadora do grupo ativo circulante (ativo financeiro). Verifica-se que a reversão produz a baixa pelo débito da conta ajuste de perdas de investimentos e aplicações com aumento obrigatório pelo crédito de conta do grupo de Variação Patrimonial Aumentativa – VPA – Reversão de Ajustes de Perdas e o controle do ato no sistema de controle:

Registros Patrimoniais e de Controle – Reversão de Perdas Estimadas do Ajuste para Perdas - Aplicações em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo.

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

Registra a diferença entre o valor recuperável do ativo e seu valor contábil, quando o primeiro for menor, referente a títulos e valores mobiliários.

C: 4.9.7.2.1.01.00 REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS DE CRÉDITOS

Registra a variação patrimonial aumentativa proveniente de reversão de ajustes de perdas de créditos.

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Reversão do Ajuste para Perdas - Aplicações em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.0.00.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 4.9.7.2.1.01.XX REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS DE CRÉDITOS

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Reversão do Ajuste para Perdas - Aplicações em Seguimento Imobiliário RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 4.9.7.2.1.01.XX REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS DE CRÉDITOS

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Perdas e Ganhos de Investimentos do RPPS (antes da realização)

A instrução PCASP informa que carteira de investimentos em títulos mobiliários mantida pelos RPPS deverá refletir o respectivo valor de mercado. Dispõe o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II:

*As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial. (grifo do original)*

*As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado (dígitos 3.VPD e 4.VPA).*

Além disso, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T SP) 16.5, item 23, dispõe que a entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

Assim, os ganhos e perdas provenientes de alteração no valor ori-

ginal de aplicações em poupança, nos fundos de investimentos e nos títulos públicos do RPPS serão contabilizados diretamente no resultado do período como Variação Patrimonial Aumentativa ou Variação Patrimonial Diminutiva, respectivamente, no momento em que ocorrerem, de acordo com o regime de competência.

Ganhos de Investimentos do RPPS

Os ganhos auferidos com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas, afetando positivamente o resultado, no momento em que ocorrerem. Nesse momento, não há o reconhecimento da receita orçamentária que será reconhecida quando da efetiva alienação ou resgate do ativo.

Os ganhos dos investimentos do RPPS podem ocorrer pela atualização da carteira de investimentos para refletir o valor de mercado ou decorrente da remuneração das aplicações financeiras.

Da Atualização da Carteira a Valor de Mercado

A carteira de investimentos em títulos mobiliários mantida pelos RPPS deverá refletir o respectivo valor de mercado. O documento intitulado Estudos - CONTABILIDADE APLICADA AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, 1º edição, publicado pelo Ministério da Previdência Social, dispõe:

*A metodologia de apuração do valor de mercado deve ser estabelecida com base em critérios consistentes, usuais no mercado e passíveis de verificação, que levem em consideração a independência na coleta de dados, em relação às taxas praticadas. Sobre a questão, a vigente Portaria MPS nº 402/2008 determina que os títulos públicos federais adquiridos diretamente pelo RPPS deverão ser marcados a mercado, mensalmente, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, de forma a refletir seu real valor. No entanto, a matéria requer constante acompanhamento da evolução das normas, devido ao dinamismo do próprio mercado financeiro e à necessidade de adaptação da demonstração do patrimônio dos RPPS. (grifo nosso)*

A escrituração contábil do RPPS está prevista na Seção VI do artigo 16 da Portaria 402 de 10 de dezembro de 2008 (DOU 12.12.2008) (com a redação da última alteração em 26/02/2014) a seguir transcrito:

Seção VI - Da Escrituração Contábil

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

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

*II - a escrituração deverá incluir todas as operações que envolvam direta ou indiretamente a responsabilidade do RPPS e modifiquem ou possam vir a modificar seu patrimônio;*

*III - a escrituração obedecerá aos princípios e legislação aplicada à contabilidade pública, especialmente à Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e ao disposto em normas específicas;*

*IV - o exercício contábil terá a duração de um ano civil;*

*V - deverão ser adotados registros contábeis auxiliares para apuração de depreciações, de avaliações e reavaliações dos bens direitos e ativos, inclusive dos investimentos e da evolução das reservas;*

*VI - os demonstrativos contábeis devem ser complementado por notas explicativas e outros quadros demonstrativos necessários ao minucioso esclarecimento da situação patrimonial e dos investimentos mantidos pelo RPPS;*

*VII - os bens, direitos e ativos de qualquer natureza devem ser avaliados em conformidade com a Lei nº 4.320, de 1964 e reavaliados periodicamente na forma estabelecida em norma específica do MPS;*

*VIII - Os valores das aplicações de recursos do RPPS em cotas de fundos de investimento ou em títulos de emissão do Tesouro Nacional, integrantes da carteira própria do RPPS, deverão ser marcados a mercado, no mínimo mensalmente, mediante a utilização de metodologias de apuração consentâneas com os parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, de forma a refletir o seu valor real, e as normas baixadas pelo Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários. (Nova redação dada pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)*

*§ 1º Considera-se distinta a escrituração contábil que permita a diferenciação entre o patrimônio do RPPS e o patrimônio do ente federativo, possibilitando a elaboração de demonstrativos contábeis específicos, mesmo que a unidade gestora não possua personalidade jurídica própria. (Renumerado pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)*

*§ 2º Os valores aplicados em cotas de fundos de investimento, constituídos sob a forma de condomínio aberto, poderão ser contabilizados pelos respectivos custos de aquisição acrescidos dos rendimentos auferidos, desde que comprovada a aderência às obrigações do passivo do RPPS e que os respectivos regulamentos atendam cumulativamente aos seguintes parâmetros: (Incluído pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)*

*I - as carteiras estejam representadas exclusivamente por títulos de emissão do Tesouro Nacional, registrados no Sistema Especial*

de Liquidação e Custódia - SELIC; (Incluído pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)

II - existência de previsão de que as carteiras dos fundos de investimento sejam representadas exclusivamente por títulos de emissão do Tesouro Nacional, registrados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC; (Incluído pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)

III - estabelecimento de prazos de desinvestimento ou para conversão de cotas compatíveis com o vencimento das séries dos títulos integrantes de suas carteiras; e (Incluído pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)

IV - inexistência, na política de investimento do fundo de investimento, de previsão de buscar o retorno de qualquer índice ou subíndice praticado pelo mercado. (Incluído pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)(grifos nossos)

Registro Patrimoniais e de Controle - Valorização de Investimentos em Renda Fixa RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA - RPPS (F)

C: 4.6.1.9.1.XX.XX REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registro Patrimoniais e de Controle - Valorização de Investimentos em Renda Variável RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL - RPPS (F)

C: 4.6.1.9.1.XX.XX REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registro Patrimoniais e de Controle - Valorização de Investimentos em Seguimento Imobiliário RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO - RPPS (F)

C: 4.6.1.9.1.XX.XX REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registro Patrimoniais e de Controle - Valorização de Investimentos em Renda Fixa RPPS - Longo Prazo

D: 1.2.2.3.X.XX.XX INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

C: 4.6.1.9.1.XX.XX REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

#### Remuneração das Aplicações Financeiras

A remuneração das aplicações em poupança, dos fundos de investimentos e dos títulos públicos dos RPPS serão registradas como Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras, conforme lançamentos abaixo:

Registro Patrimoniais e de Controle - Ganhos em Investimentos em Renda Fixa RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA - RPPS (F)

C: 4.4.5.2.1.XX.XX REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO

Compreende a variação patrimonial aumentativa proveniente da remuneração de depósitos bancários, recursos oriundos de aplicações de entidades da administração pública no mercado financeiro, autorizadas por lei, em caderneta de poupança, fundo de investimento, contas remuneradas e outros. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle - Ganhos em Investimentos em Renda Variável RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL - RPPS (F)

C: 4.4.5.2.1.XX.XX REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle - Ganhos em Investimentos

em Seguimento Imobiliário RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO - RPPS (F)

C: 4.4.5.2.1.XX.XX REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle - Ganhos em Investimentos em Renda Fixa RPPS - Longo Prazo

D: 1.2.2.3.X.XX.XX INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

C: 4.4.5.2.1.XX.XX REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Perdas de Investimentos do RPPS (com constituição prévia de ajuste de perdas)

*Desses fatos contábeis há dúvidas quanto à escrituração, a portaria MPS nº 402 de 10 de dezembro de 2008 em seu Art. 16º, inciso VIII, diz que estas variações devem ser registradas mensalmente e refletir o valor de mercado, com base nos avisos ou extratos bancários, in verbis:*

*VIII - Os valores das aplicações de recursos do RPPS em cotas de fundos de investimento ou em títulos de emissão do Tesouro Nacional, integrantes da carteira própria do RPPS, deverão ser marcados a mercado, no mínimo mensalmente, mediante a utilização de metodologias de apuração consentâneas com os parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, de forma a refletir o seu valor real, e as normas baixadas pelo Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários. (Nova redação dada pela PORTARIA MPS Nº 65, de 26/02/2014)*

Isto posto, devemos seguir as instruções do MCASP e contabilizar estes fatos conforme disposto nesta portaria.

As perdas auferidas com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizadas no momento em que ocorrerem, por meio da baixa do ajuste de perdas com investimentos do RPPS, caso este tenha sido constituído anteriormente. Nesse momento, ainda não há o reconhecimento da dedução da receita orçamentária que será reconhecida quando da efetiva alienação ou resgate do ativo, caso haja diferença negativa entre o valor de resgate e o valor inicialmente investido.

Acontece que como a carteira será atualizada patrimonialmente, com reflexos periódicos na apuração do resultado do exercício com seus ganhos (VPA) e perdas (VPD), não haverá mais a figura da dedução da receita orçamentária, já que a receita orçamentária só será realizada quando efetivamente o recurso ingressar na unidade gestora, no exato valor do ingresso.

Registro Patrimonial - Perdas de Investimentos em Renda Fixa RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA - RPPS (F)

Registro Patrimonial - Perdas de Investimentos em Renda Variável RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL - RPPS (F)

Registro Patrimonial - Perdas de Investimentos em Seguimento Imobiliário RPPS - Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO - RPPS (F)

Registro Patrimonial - Perdas de Investimentos em Renda Fixa RPPS - Longo Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS (F)

1.1.4.9.1.01.00 (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.2.2.3.X.XX.XX INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

Perdas de Investimentos do RPPS (sem constituição prévia de ajuste

de perdas)

Se as perdas são efetivas, ou seja, quando o investimento é resgatado e não havia sido constituída nenhuma provisão. Não é recomendável que esses lançamentos sejam feitos quando de cada perda, porque se descaracteriza a natureza da provisão, logo é melhor levá-los para o momento do resgate.

As perdas efetivas auferidas com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizadas como Variações Patrimoniais Diminutivas - VPD, afetando negativamente o resultado, no encerramento do exercício, caso não tenha sido constituída a provisão relativa ao ajuste para perdas anteriormente. Nesse momento, não há o reconhecimento da dedução da receita orçamentária que será reconhecida quando da efetiva alienação ou resgate do ativo.

No lançamento é incluída a conta caixa e equivalente porque, neste caso, já se está resgatando o investimento do ativo. Portanto, o controle de disponibilidade será feito pelo valor da entrada do recurso efetivo no caixa.

Registros Patrimoniais e de Controle – Perdas de Investimentos em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

D: 3.6.0.0.0.00.00 – DESVALORIZAÇÃO E PERDAS DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS

3.6.1.4.1.00.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS – CONSOLIDAÇÃO

Compreende a variação patrimonial diminutiva com a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um investimento, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).

3.6.1.4.1.03.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS DO RPPS

Registra a variação patrimonial diminutiva relativa à redução a valor recuperável de investimentos do RPPS de longo prazo.

C: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA – RPPS (F)

D: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

C: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Perdas de Investimentos em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

D: 3.6.1.4.1.00.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS – CONSOLIDAÇÃO

3.6.1.4.1.03.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS DO RPPS

C: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL – RPPS (F)

D: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

C: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Perdas de Investimentos em Seguimento Imobiliário RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

D: 3.6.1.4.1.00.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS – CONSOLIDAÇÃO

3.6.1.4.1.03.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS DO RPPS

C: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO – RPPS

D: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

C: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Perdas de Investimentos em Renda Fixa RPPS – Longo Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

D: 3.6.1.4.1.00.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS – CONSOLIDAÇÃO

3.6.1.4.1.03.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS DO RPPS

C: 1.2.2.3.X.XX.XX INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

D: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

C: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

Realização dos Investimentos do RPPS (resgate/alienação)

Nos investimentos do RPPS, embora os ganhos apurados durante o exercício sejam reconhecidos como Variações Patrimoniais Aumen-

tativas, apenas os ganhos auferidos (pelo resgate ou alienação do investimento) serão contabilizados como receitas do ponto de vista orçamentário.

As perdas ocorridas nos investimentos do RPPS, por outro lado, na ocasião do resgate ou da alienação do investimento, serão registradas como dedução da respectiva receita orçamentária, todavia, caso haja diferença negativa entre o valor de resgate e o valor inicialmente investido o lançamento orçamentário é de despesa.

Realização dos Investimentos do RPPS com ganho efetivo  
Na realização do investimento, pelo resgate ou alienação, na hipótese de ganho efetivo, deverá ser feita a reversão dos valores constituídos como ajuste de perdas, de acordo com as perdas previstas, mas não realizadas.

Há entendimentos que a mesma deveria ser apenas complementada (ou revertida) no momento do encerramento do exercício.

Registros Patrimoniais VPA e de Controle – Reversão do Ajuste de Perdas - Aplicações em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

C: 4.9.7.2.0.xx.xx REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Reversão das perdas estimadas do Ajuste de Perdas - Aplicações em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

C: 4.9.7.2.0.xx.xx REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Registros Patrimoniais e de Controle – Reversão das perdas estimadas do Ajuste de Perdas - Aplicações em Seguimento Imobiliário RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

C: 4.9.7.2.0.xx.xx REVERSÃO DE AJUSTES DE PERDAS

D: 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

C: 8.2.1.1.1.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Após a reversão do ajuste de perdas, o ente registrará a realização do investimento reconhecendo a diferença entre o valor de venda e o valor líquido contábil como um ganho na alienação de ativo, caso isso ocorra.

Além do registro patrimonial, deverá ser reconhecida a receita orçamentária pela diferença entre o valor inicial aplicado e o valor resgatado (conforme exemplo abaixo). Dessa forma, o valor da receita orçamentária não irá necessariamente corresponder ao valor do ganho na alienação, tendo em vista que podem ter ocorridas atualizações no valor do ativo ao longo do período. Ressalte-se que o Ente deverá ter o controle de tais valores, que poderá ser feito no detalhamento da conta de investimento no ativo, em contas de controle auxiliar ou extra contábil.

Registro Patrimonial – Realização de Aplicações em Renda Fixa RPPS com ganho na alienação – Curto Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

C: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA – RPPS (F)

C: C: 4.6.2.1.1.99.XX GANHOS COM ALIENAÇÃO DE DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES

Registro Patrimonial – Realização de Aplicações em Renda Variável RPPS com ganho na alienação – Curto Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

C: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL – RPPS (F)

C: 4.6.2.1.1.99.XX GANHOS COM ALIENAÇÃO DE DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES

Registro Patrimonial – Realização de Aplicações em Seguimento Imobiliário RPPS com ganho na alienação – Curto Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

C: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO – RPPS (F)

C: 4.6.2.1.1.99.XX GANHOS COM ALIENAÇÃO DE DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES

Resolução 3.922/2010.

Art.9º *As aplicações no segmento de imóveis serão efetuadas exclusivamente com os imóveis vinculados por lei ao regime próprio de previdência social.*

*Parágrafo único. Os imóveis de que trata o caput poderão ser utilizados para a aquisição de cotas de fundos de investimento imobiliário, cujas cotas sejam negociadas em ambiente de bolsa de valores.*

Registro Patrimonial – Realização de Aplicações em Renda Fixa RPPS com ganho na alienação – Longo Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

C: 1.2.2.3.X.XX.XX INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

C: 4.6.2.1.1.03.XX GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO

Registro Orçamentário – Receita Orçamentária pela Realização de Investimentos do RPPS

D: 6.2.1.1.0.00.00 RECEITA A REALIZAR

C: 6.2.1.2.0.00.00 RECEITA REALIZADA

Realização dos Investimentos do RPPS com perda efetiva

Analisando-se as perdas efetivas, ou seja, quando o investimento é resgatado e não há constituição prévia da provisão para perdas estimadas. Não é recomendável se proceder a esses lançamentos para ser feito a cada perda, porque descaracteriza a provisão, melhor levá-la para o momento do resgate.

Na realização do investimento, pelo resgate ou alienação, na hipótese de perda efetiva, deverá ser feita a realização do ajuste para perdas.

Registro Patrimonial – Realização de perdas efetivas do Ajuste de Perdas - Aplicações em Renda Fixa RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.1.4.1.1.09.XX APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE RENDA FIXA – RPPS (F)

Registro Patrimonial – Realização de perdas efetivas do Ajuste de Perdas - Aplicações em Renda Variável RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.1.4.1.1.10.XX APLICACOES EM SEGMENTO DE RENDA VARIÁVEL – RPPS (F)

Registro Patrimonial – Realização de perdas efetivas do Ajuste de Perdas - Aplicações em Seguimento Imobiliário RPPS – Curto Prazo

D: 1.1.4.9.1.01.XX (-) AJUSTE DE PERDAS COM TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (F)

C: 1.1.4.1.1.11.XX APLICACOES EM SEGMENTO IMOBILIARIO – RPPS (F)

Após a baixa do ajuste de perdas, caso o valor da perda efetiva exceda o valor constituído como ajuste, a diferença deverá ser reconhecida em conta de resultado.

Além do registro patrimonial, deverá ser reconhecida a dedução da receita orçamentária pela diferença entre o valor inicial aplicado e o valor resgatado. Dessa forma, o valor da dedução da receita orçamentária não necessariamente corresponderá ao valor da perda na alienação, tendo em vista que podem ter ocorridas atualizações no valor do ativo ao longo do período. Ressaltamos que o ente deverá ter o controle de tais valores, que poderá ser feito no detalhamento da conta de investimento no ativo, em contas de controle auxiliar ou extra contábil.

Registro Patrimonial – Realização de Aplicações em Renda Fixa RPPS com perda na alienação – Longo Prazo

D: 1.1.1.1.X.XX.XX CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)

D: 3.6.2.1.1.03.XX PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS DO RPPS DE LP

C: 1.2.2.3.X.XX.XX INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO (F)

Registro Orçamentário – Dedução da Receita Orçamentária pela Realização de Investimentos do RPPS, considerando que houve diferença negativa entre o valor de resgate e o valor inicialmente investido.

D: 6.2.1.3.9.00.00 (-) OUTRAS DEDUCOES DA RECEITA REALIZADA

C: 6.2.1.2.0.00.00 RECEITA REALIZADA

### 2.3. PROCEDIMENTO CONTÁBIL

Verificado que a Portaria MPS nº 402/08 disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para a organização e funcionamento dos RPPS e regulamentação a escrituração em seção específica, estabelecendo em seu artigo 16, inciso VIII, que os títulos públicos federais, adquiridos diretamente pelos RPPS, deverão ser marcados a mercado, cumpre analisar a forma de se proceder à contabilização mensal das variações patrimoniais decorrentes da valorização ou desvalorização dos investimentos mantidos pelos RPPS.

É de se destacar que este Tribunal de Contas não possui precedente sobre o tema.

Nos termos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, 5ª Edição, da Secretaria do Tesouro Nacional, o reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da sua

arrecadação, conforme art. 35 da Lei 4.320/64, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva, sendo que a arrecadação corresponde à entrega, pelos contribuintes ou devedores, dos recursos devidos ao Tesouro para os agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.

Nesses termos, evidencia-se que as valorizações de títulos e valores mobiliários resultantes de sua marcação a mercado não representam arrecadação de receita, pois não há entrega do valor correspondente aos agentes arrecadadores, o que só ocorre com o resgate dos respectivos títulos ou valores mobiliários, tendo-se por base o saldo contábil na data de seu resgate.

Não há como confundir a valorização do título conforme sua marcação a preço de mercado com a remuneração do capital investido, mediante o pagamento periódico de juros e rendimentos, cuja situação o procedimento contábil é de realização da respectiva receita orçamentária patrimonial.

Diante disso, a valorização dos investimentos em títulos ou valores mobiliários, ou das cotas de fundos de investimentos cujas carteiras estejam representadas por títulos públicos federais, por não possuir natureza de receita orçamentária, visto que ainda não houve sua efetiva arrecadação, deve ser contabilizada como variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, decorrente de acréscimos patrimoniais.

Nos investimentos do RPPS, embora os ganhos apurados durante o exercício sejam reconhecidos como Variações Patrimoniais Aumentativas, apenas os ganhos auferidos (pelo resgate ou alienação do investimento) serão contabilizados como receitas do ponto de vista orçamentário.

Quanto à desvalorização deve ser contabilizada como variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária por configurar decréscimo patrimonial.

As perdas ocorridas nos investimentos do RPPS, por outro lado, na ocasião do resgate ou da alienação do investimento, serão registradas como dedução da respectiva receita orçamentária, todavia, caso haja diferença negativa entre o valor de resgate e o valor inicialmente investido o lançamento é de despesa orçamentária.

Na realização do investimento, pelo resgate ou alienação, na hipótese de ganho efetivo, deverá ser feita a reversão dos valores constituídos como ajuste de perdas, de acordo com as perdas previstas, mas não realizadas.

A aplicação de recursos é regida pelo direito financeiro. Os rendimentos obtidos são classificados orçamentariamente como receita patrimonial e o acréscimo de receita é destinado à aplicação em programas de trabalho.

As eventuais perdas podem ser tratadas de três modos: classificadas orçamentariamente a título de despesa com indenizações e restituições; quando se tratar de redução dos recursos arrecadados pela ação do responsável por estes deve-se instaurar o respectivo processo administrativo. Não sendo imputado erro ao responsável a classificação como despesa poderá ser evitada, desde que se tenha uma receita de aplicação suficiente para a dedução das eventuais perdas, considerando-se uma anulação dos rendimentos anteriores no mesmo exercício da arrecadação.

No caso da previsibilidade de desvalorização de investimentos, deve-se constituir provisão para perdas de aplicações registrando-se o fato como variação patrimonial diminutiva que poderá ocorrer, inicialmente, por meio da constituição de provisão para perdas de investimentos, que diminuirá o resultado do exercício em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, com a finalidade de suportar eventuais desvalorizações de aplicações ou investimentos malsucedidos, respaldada no princípio contábil da prudência. O princípio da prudência é o resultado do equilíbrio fiscal que visa a não ampliar o déficit público porque será considerado para fins de aplicação da LRF, a exemplo da reserva de contingência, limite prudencial, proibições e de estabelecimento de critérios válidos para a sua constituição.

Se for consumada a perda, e não sendo imputada à inadimplência e omissão do gestor, a provisão será utilizada, reduzindo o saldo da respectiva conta de investimentos. Caso seja imputada a perda à instituição financeira, caberá à intervenção da procuradoria do município para as ações cabíveis. Caso contrário, no encerramento do exercício, efetua-se a reversão dos valores não utilizados através da conta variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, o que afetará positivamente a conta de resultado do exercício.

### CONCLUSÃO

Tendo-se em vista o processo de convergência aos padrões internacionais aplicados ao setor público no Brasil, respeitada a base legal nacional, ultrapassada a fase licitatória e contratual obrigatória de aquisição do investimento previamente autorizado por lei, tem-se que os serviços de contabilidade estarão aptos ao registro dos fatos

contábeis decorrentes da transação com títulos e valores mobiliários, analisando-se se as cláusulas contratuais estão legalmente válidas: a natureza dos investimentos de curto prazo, classificados originariamente no ativo circulante até a data do balanço e com prazos de vencimentos da transação até o exercício seguinte. Caso seja contrato de natureza de longo prazo, logo, o vencimento ultrapassa o exercício seguinte e os recursos devem ser gradualmente transferidos para contas do ativo realizável a longo prazo e haver controle para reenquadramento no curto prazo à medida que cumprem o atingimento do limite de vencimento até o exercício seguinte.

Realização dos Investimentos do RPPS (resgate/alienação) MCASP Nos investimentos do RPPS, embora os ganhos apurados durante o exercício sejam reconhecidos como Variações Patrimoniais Aumentativas, apenas os ganhos auferidos (pelo resgate ou alienação do investimento) serão contabilizados como receitas do ponto de vista orçamentário.

As perdas ocorridas nos investimentos do RPPS, por outro lado, na ocasião do resgate ou da alienação do investimento, serão registradas como dedução da respectiva receita orçamentária, todavia, caso haja diferença negativa entre o valor de resgate e o valor inicialmente investido o lançamento orçamentário é de despesa.

Se for consumada a perda, e não sendo imputada à inadimplência e omissão do gestor, a provisão será utilizada, reduzindo o saldo da respectiva conta de investimentos. Caso seja imputada a perda à instituição financeira, caberá à intervenção da procuradoria do município para as ações cabíveis. Caso contrário, no encerramento do exercício, efetua-se a reversão dos valores não utilizados através da conta variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, o que afetará positivamente a conta de resultado do exercício.

As perdas eventuais podem ser: classificadas orçamentariamente a título de despesa com indenizações e restituições; quando se tratar de redução dos recursos arrecadados pela ação do responsável por estes deve-se instaurar o respectivo processo administrativo de tomada de contas. Não sendo imputado erro ao responsável a classificação como despesa poderá ser evitada, desde que se tenha uma receita de aplicação suficiente para a dedução das eventuais perdas, considerando-se uma anulação dos rendimentos anteriores no mesmo exercício da arrecadação.

No caso da previsibilidade de desvalorização de investimentos, deve-se constituir provisão para perdas de aplicações registrando-se o fato como variação patrimonial diminutiva que poderá ocorrer, por meio da constituição de provisão para perdas de investimentos, que diminuirá o resultado do exercício em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, com a finalidade de suportar eventuais desvalorizações de aplicações ou investimentos malsucedidos, respaldada no princípio contábil da prudência.

Por último, ressalte-se que os fatos econômicos registrados na contabilidade são de interesse da Administração, Conselheiros e Segurados, porque dizem respeito à situação financeira da entidade suas relações com terceiros. A contabilidade no passado recente tinha função meramente financeira. A contabilidade econômica ou interna valoriza os fatos relativos à formação de custos. A contabilidade externa deixou de ser meramente financeira para registrar e dar transparência principalmente os componentes patrimoniais, que são a expressão da garantia de seus segurados.

Com base nas considerações expostas respondem-se as questões suscitadas no início desta consulta:

*Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?*

Cada fato contábil deve ser contabilizado no momento do seu fato gerador:

Orçamentariamente a arrecadação da receita referente aos juros e rendimentos financeiros decorrentes dos investimentos em títulos ou valores mobiliários na data de sua arrecadação.

Contabilmente para a carteira de investimento refletir o respectivo valor de mercado as variações ocorridas devem ser registradas ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação.

Antes disso, e desde que tenha ocorrido o fato gerador da referida receita, o respectivo crédito deve ser contabilizado como direito a receber, em contas do sistema patrimonial.

*b) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos do RPPS?*

As variações são positivas quando redundam em aumento do ativo ou diminuição do passivo. São negativas quando redundam em aumento do passivo ou diminuem o ativo.

As variações positivas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Aumentativa - VPA independente da execução orçamentária, acarretando acréscimo patrimonial, e as variações negativas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Diminutiva - VPD

independente da execução orçamentária, configurando decréscimo patrimonial, devendo a Entidade, na possibilidade de prever as possíveis perdas, constituir provisão com a finalidade de suportá-las, respaldado no princípio contábil da prudência.

Os ganhos auferidos com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas e as perdas como Variações Patrimoniais Diminutivas.

*c) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?*

As variações ocorridas devem ser registradas contabilmente pelo ente ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação, dando cumprimento assim aos princípios contábeis da oportunidade e da competência.

Orçamentariamente quando no momento da efetiva arrecadação da receita, momento no qual há o ingresso do recurso financeiro nos cofres públicos.

Fonte primária da informação: MCASP.

Orientação Técnica em Consulta OTC-048/2014:

I - RELATÓRIO

Tratam os autos de Consulta formulada pela Sr. Alexandre Camilo Fernandes Viana, Diretor Presidente do IPS/Serra, solicitando orientação sobre as seguintes dúvidas:

Quando se deve registrar as variações positivas ou negativas contabilmente e orçamentariamente?

Como se devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos dos RPPS?

Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimentos dos RPPS?

Ato contínuo, vieram os autos encaminhados a esta 8ª Secretaria de Controle Externo para análise. Entretanto, verificou-se que a presente consulta diz respeito à matéria atinente à área contábil e que, portanto, foi enviado à 6ª Secretaria de Controle Externo, tendo sido apreciado conforme a Orientação Técnica de Consulta – OTC-36/2014 (fls. 13/88).

Em seguida, os autos retornaram a esta secretaria, para análise conclusiva.

É o relatório.

II – REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

Antes de adentrar no mérito da presente consulta, faz-se necessário apreciar se estão presentes os seus requisitos de admissibilidade.

Verifica-se, primeiramente, que o artigo 122, Parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 621/2012 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – LOTCEES), assim dispõe:

Art. 122.

§ 1º. A consulta deverá conter as seguintes formalidades:

Ser subscrita por autoridade legitimada;

Referir-se à matéria de competência do Tribunal de Contas;

Conter indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada;

Não se referir apenas a caso concreto;

Estar instruída com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consultante.

No tocante ao requisito constante do artigo 122, Parágrafo 1º, inciso I, observa-se que a definição de autoridade competente encontra as suas balizas nos incisos I a VII, do *caput* do referido dispositivo que assim dispõem:

Art. 122. O Plenário decidirá sobre consultas quanto às dúvidas suscitadas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, que lhe forem formuladas pelas seguintes autoridades:

Governador do Estado e Prefeitos Municipais;

Presidente da Assembleia Legislativa e de Câmaras Municipais;

Presidente do Tribunal de Justiça e Procurador Geral de Justiça;

Procurador Geral do Estado e Defensor Público Geral do Estado;

Secretário de Estado;

Presidente das Comissões Permanentes da Assembleia Legislativa e das Câmaras Municipais;

Diretor presidente de autarquia, fundação pública, empresa estatal e de sociedade de economia mista, cujo controle societário pertença ao Estado ou aos Municípios. (Grifo nosso)

Sendo o Consultante o Diretor Presidente do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Serra e estando devidamente qualificado nos autos, em que consta o seu nome legível e a sua assinatura, encontra-se atendido o primeiro requisito.

Quanto à matéria suscitada, entende-se que há pertinência com a atuação desta Corte de Contas (artigo 122, Parágrafo 1º, inciso II), uma vez que o questionado são as variações, positivas ou negativas, contábeis e orçamentárias e das carteiras de investimentos dos RPPS e como são feitas a contabilização destas.

Da análise do relatório verifica-se que a consulta se reveste das demais formalidades previstas no § 1º do artigo 122 da Lei Orgânica deste Tribunal, já que contém indicação precisa da dúvida (inciso

III) e por se tratar de caso em tese.

Constata-se, ainda, que além dos requisitos já referenciados, o tema ora em debate possui relevância jurídica, econômica e social, uma vez que trata de matéria que pode repercutir na forma de controle dos gastos públicos, restando atendido o disposto no artigo 122, parágrafo 2º, da Lei Orgânica desta Corte, que assim dispõe: Artigo 122.

§ 2º. Além dos requisitos objetivos, o conhecimento da consulta dependerá da relevância jurídica, econômica, social ou da repercussão da matéria no âmbito da Administração Pública, com conteúdo que possa ter reflexos sobre a Administração direta e indireta do Estado ou dos Municípios.

Também os autos encontram-se instruídos com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consultante, em obediência ao disposto no artigo 122, Parágrafo 1º, inciso V, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Diante dos fatos aqui narrados e, considerando que a consulta, para que seja conhecida, deve atender a todos os requisitos previstos no artigo 122 *caput* e, § 1º da Lei Complementar 621/2012, opina-se pelo CONHECIMENTO da presente consulta.

### III. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, sugere-se o CONHECIMENTO da presente consulta, por estarem presentes todos os requisitos previstos no § 1º, inciso V, do artigo 122, da Lei nº 621/2012 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo). Quanto ao mérito responde-se à consulta nos termos apresentados na OT-C 36/2014 (fls. 13/88), exarada pela 6ª Secretaria de Controle Externo, que ora transcrevemos:

a) Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?

Cada fato contábil deve ser contabilizado no momento do seu fato gerador:

Orçamentariamente a arrecadação da receita referente aos juros e rendimentos financeiros decorrentes dos investimentos em títulos ou valores mobiliários na data de sua arrecadação.

Contabilmente para a carteira de investimento refletir o respectivo valor de mercado as variações ocorridas devem ser registradas ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação.

Antes disso, e desde que tenha ocorrido o fato gerador da referida receita, o respectivo crédito deve ser contabilizado como direito a receber, em contas do sistema patrimonial.

b) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos do RPPS?

As variações são positivas quando redundam em aumento do ativo ou diminuição do passivo. São negativas quando redundam em aumento do passivo ou diminuem o ativo.

As variações positivas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Aumentativa - VPA independente da execução orçamentária, acarretando acréscimo patrimonial, e as variações negativas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Diminutiva - VPD independente da execução orçamentária, configurando decréscimo patrimonial, devendo a Entidade, na possibilidade de prever as possíveis perdas, constituir provisão com a finalidade de suportá-las, respaldado no princípio contábil da prudência.

Os ganhos auferidos com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas e as perdas como Variações Patrimoniais Diminutivas.

c) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

As variações ocorridas devem ser registradas contabilmente pelo ente ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação, dando cumprimento assim aos princípios contábeis da oportunidade e da competência.

Orçamentariamente quando no momento da efetiva arrecadação da receita, momento no qual há o ingresso do recurso financeiro nos cofres públicos.

Fonte primária da informação: MCASP

É a nossa manifestação.

O EXMO. SR. AUDITOR JOÃO LUIZ COTTA LOVATTI:

Versam os presentes autos sobre consulta formulada pelo Senhor Alexandre Camilo Fernandes Viana, Diretor Presidente do Instituto de Previdência dos Servidores do Município da Serra - IPS, durante o exercício de 2014 na qual faz os seguintes questionamentos:

Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?

Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos do RPPS?

Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

Instruído na forma regimental, recebeu manifestação da 6ª Secretaria de Controle Externo por meio da Orientação Técnica de Consulta - OT-C 36/2014 (folhas 13/88).

A 8ª Secretaria de Controle Externo, por meio da Instrução Técnica - OT-C nº 48/2014 (folhas nº 90/94), verificou presentes os requisitos de admissibilidade e no mérito, ratificou a manifestação da 6ª Secretaria de Controle Externo nos seus exatos termos.

O Ministério Público de Contas alinhou-se à orientação da área Técnica através do Parecer PPJC 311/2015 (fls.98/99)

É o relatório.

A consulta formulada pelo Diretor Presidente do Instituto de Previdência dos Servidores do Município da Serra - IPS contém os requisitos formais previstos no art. 122 da Lei Complementar nº 621/2012 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, quais sejam:

Subscrita por Diretor Presidente de autarquia;

Refere-se a matéria de competência desse Tribunal no exercício da fiscalização contábil, orçamentária e patrimonial na administração dos Municípios;

Contém a indicação precisa da dúvida e não se refere apenas a caso concreto;

Está instruída com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consultante;

As questões suscitadas possuem relevância jurídica e tem repercussão no âmbito da Administração Pública, mormente nos Regimes Próprios de Previdência Social.

Desse modo se cumpriram os requisitos de admissibilidade e a consulta se encontra apta a ser conhecida e respondida por este Tribunal de Contas.

No mérito, o consulente busca orientação no sentido de obter resposta quanto aos procedimentos aplicáveis na contabilização das variações patrimoniais e nas operações ocorridas nos fundos de investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS's.

Esses regimes, componentes do sistema previdenciário brasileiro, são organizados para assegurar a proteção previdenciária ao servidor titular de cargo efetivo, tem matriz no art. 40 da Constituição Federal e devem observar critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, as regras gerais de funcionamento previstas na Lei nº 9.717/1998 e na Lei nº 10.887/2004, os preceitos inscritos na Lei nº 4.320/1964, 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 e aqueles previstos na Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

Além disso, como componente do arcabouço legal, devem observar os normativos expedidos pelo Ministério da Previdência Social, responsável pela orientação, supervisão e acompanhamento daqueles regimes.

Assim, pautado nos fundamentos da Contabilidade Pública e alicerçados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), o Ministério da Previdência Social publicou a Portaria nº 509, de 12 de dezembro de 2013, na qual adota o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP, definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria - MCASP como orientação para os procedimentos contábeis aplicados aos RPPS's.

Tais normas serviram, fundamentalmente, para alicerçar a manifestação da 6ª Secretaria de Controle Externo quanto aos aspectos estritamente contábeis que envolvem a matéria objeto dos questionamentos suscitado pelo consulente.

Em suma, os questionamentos tem como pano de fundo os investimentos dos recursos financeiros dos RPPS's.

Sujeitos a diretrizes previstas na Resolução nº 3.922, aprovada pelo Conselho Monetário Nacional - CMN, em 25 de novembro de 2010, aqueles entes podem aplicar suas disponibilidades em duas modalidades: investimentos em segmento de renda fixa e investimentos em segmento de renda variável, com observância de regras de segurança, solvência, liquidez, rentabilidade, transparência e proteção, e prudência financeira.

Dentro desse contexto, observo que a área técnica trouxe aos autos, por meio de um extenso estudo, informações importantes sobre os aspectos técnicos contábeis que regem a matéria (nos termos respondidos na OT-C 36/2014), o qual será disponibilizado ao consulente como sugestão de resposta aos seus questionamentos, juntamente com a OT-C 048/2014.

Com efeito, a Orientação Técnica de Consulta - OT-C 36/2014 (folhas 13/88) analisa dentre outros aspectos: os requisitos legais específicos para aplicação de recursos previdenciários em títulos públicos; a rentabilidade dessas operações (se há perdas para os RPPS); os critérios para a apuração da responsabilidade por danos; a natureza do fundo de investimento; o Fundo Garantidor de Créditos - FGC (instituições financeiras associadas ao FGC); quais os créditos garantidos pelo FGC e os créditos não cobertos pela

garantia ordinária do FGC); como deve ser feita a escolha do registro do evento de perda de investimento (se por conta da despesa orçamentária ou por simples dedução de receita orçamentária); a remuneração de depósitos bancários; instruções normativas acerca de procedimentos bancários (fundos de investimentos, aplicações, títulos e valores, ativos, créditos, empréstimos e investimentos) e da escrituração contábil.

Como bem tratou a 6ª Secretaria de Controle Externo, o Ministério da Previdência Social, órgão responsável pela normatização dos aspectos relacionados aos Regimes Próprios da Previdência Social, ao editar a Portaria MPS nº 509 de 12/12/2013, dispõe sobre a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público serão definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional no âmbito dos RPPS.

Nesse sentido, esclarece a área técnica que:

*"a portaria estabelece em seu art. 1º os procedimentos contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Ressalte-se que em seu art. 2º os RPPS adotarão as contas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP estendido até o 7º nível de classificação, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional. Os planos de contas dos entes da Federação somente poderão ser detalhados nos níveis posteriores ao nível utilizado na relação de contas do PCASP. Exceção a esta regra corresponde à abertura do 5º nível em intra, inter ou consolidação quando tal conta não existir no PCASP e o ente entender ser necessário. Diante da necessidade dos RPPS adequarem a sua contabilidade ao disposto na portaria, o MPS definiu que esse ajuste seguirá o prazo estabelecido na Portaria STN 634 de 21/11/2013, que define o prazo de até o final de 2014 para implantação do PCASP e DCASP. Como o objetivo é de auxiliar os entes na adoção de procedimentos contábeis do RPPS de acordo com a estrutura do PCASP, essa instrução técnica de consulta abordará a forma de contabilização dos ganhos e perdas na carteira de investimentos do RPPS com base no modelo de PCASP para Estados e Municípios, constante no anexo III da IPC 00. (constou no Plano de Transição para implantação da nova contabilidade pela Portaria 828/2011 e 753/2012 onde estabelece um cronograma de ações para adequação a créditos tributários, ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas), assim como a adequação das obrigações e provisões, por competência e o registro de fenômenos econômicos."*

Em razão das considerações expostas no presente feito, a área técnica desta Corte de Contas houve por bem esclarecer as dúvidas suscitadas concluindo dessa forma (OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014), *in verbis*:

a) Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?

Cada fato contábil deve ser contabilizado no momento do seu fato gerador:

Orçamentariamente a arrecadação da receita referente aos juros e rendimentos financeiros decorrentes dos investimentos em títulos ou valores mobiliários na data de sua arrecadação.

Contabilmente para a carteira de investimento refletir o respectivo valor de mercado as variações ocorridas devem ser registradas ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação.

Antes disso, e desde que tenha ocorrido o fato gerador da referida receita, o respectivo crédito deve ser contabilizado como direito a receber, em contas do sistema patrimonial.

b) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos dos RPPS?

As variações são positivas quando redundam em aumento do ativo ou diminuição do passivo. São negativas quando redundam em aumento do passivo ou diminuem o ativo.

As variações positivas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Aumentativa - VPA independente da execução orçamentária, acarretando acréscimo patrimonial, e as variações negativas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Diminutiva - VPD independente da execução orçamentária, configurando decréscimo patrimonial, devendo a Entidade, na possibilidade de prever as possíveis perdas, constituir provisão com a finalidade de suportá-las, respaldado no princípio contábil da prudência.

Os ganhos auferidos com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas e as perdas como Variações Patrimoniais Diminutivas.

c) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da po-

sição das carteiras de investimento dos RPPS?

As variações ocorridas devem ser registradas contabilmente pelo ente ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação, dando cumprimento assim aos princípios contábeis da oportunidade e da competência.

Orçamentariamente quando no momento da efetiva arrecadação da receita, momento no qual há o ingresso do recurso financeiro nos cofres públicos.

No mais, vejo que os apontamentos técnicos e o posicionamento proferido pela área técnica deste Tribunal foram confirmados pelo douto Representante do Parquet de Contas (PPJC 311/2015 – folhas 98/99).

Diante disso, acolho a manifestação externada pela área técnica desta Corte, por entender que a resposta a ser oferecida ao Consultente deve ocorrer nos exatos termos das Instruções Técnicas - OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014, acostadas, respectivamente, às folhas nº 13/88 e 90/94 dos presentes autos.

Ato contínuo, com base nas disposições contidas no artigo 122 caput e, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 621/2012, PROPONHO VOTO pelo Conhecimento da presente consulta, para, no Mérito, respondê-la nos termos das Orientações Técnicas de Consulta (OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014), conjuntamente com as observações feitas neste voto.

Pugno ainda, pela remessa ao Consultente de cópias das Instruções Técnicas - OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014, da Manifestação Ministerial e desta proposta de Voto.

VOTO-VISTA DO EXMO. SR. CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO MARCO ANTONIO DA SILVA:

Cuidam os presentes autos de Consulta formulada pelo Diretor Presidente do Instituto de Previdência dos Servidores do Município da Serra - IPS, senhor Alexandre Camilo Fernandes Viana, apresentando os seguintes questionamentos:

- 1) Quando se deve registrar as variações positivas ou negativas contabilmente e orçamentariamente?
- 2) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos dos RPPS?
- 3) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

Após brilhante estudo apresentado por técnico da 6ª Secretaria de Controle Externo - SCE, a 8ª Secretaria de controle Externo - SCE, responsável institucionalmente pela instrução técnica em processos de consultas e recursos, emitiu a Orientação Técnica OT- C nº 48/2014 concluindo pela admissibilidade da consulta haja vista a presença dos requisitos previstos no § 1º, inciso V, do artigo 122, da Lei Complementar nº 621/2012, e, quanto ao mérito, opinou no sentido de que seja respondida nos termos da OT- C nº 36/2014- 6ª SCE.

O douto representante do Parquet de Contas, mediante o Parecer PPJC nº 311/2015, de fls. 98/99, da lavra do Procurador Designado, Dr. Heron Carlos Gomes de Oliveira, em consonância com a área técnica, manifestou-se no mesmo sentido.

Na sequência dos atos e fatos, após pedido de vista, vieram os autos a este Magistrado de Contas para melhor se inteirar dos termos do voto proferido pelo eminente Conselheiro Substituto Relator, a fim de formar convicção, com vistas à deliberação do egrégio Plenário desta Corte de Contas.

É o sucinto relatório.

**V O T O D E V I S T A**

Da análise dos autos, verifico que a área técnica, através da 8ª Secretaria de Controle Externo, nos termos da Orientação Técnica - OT - C nº 48/2014, às fls. 90/94, se manifestou conclusivamente nos seguintes termos, *verbis*:

[...]

**III. CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, sugere-se o CONHECIMENTO da presente consulta, por estarem presentes todos os requisitos previstos no § 1º, inciso V, do artigo 122, da Lei nº 621/2012 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo). Quanto ao mérito responde-se à consulta nos termos apresentados na OT- C 36/2014 (fls. 13/88), exarada pela 6ª Secretaria de Controle Externo, que ora transcrevemos:

a) Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?

Cada fato contábil deve ser contabilizado no momento do seu fato gerador:

Orçamentariamente a arrecadação da receita referente aos juros e rendimentos financeiros decorrentes dos investimentos em títulos ou valores mobiliários na data de sua arrecadação.

Contabilmente para a carteira de investimento refletir o respectivo valor de mercado as variações ocorridas devem ser registradas ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros



reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação.

Antes disso, e desde que tenha ocorrido o fato gerador da referida receita, o respectivo crédito deve ser contabilizado como direito a receber, em contas do sistema patrimonial.

b) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos do RPPS?

As variações são positivas quando redundam em aumento do ativo ou diminuição do passivo. São negativas quando redundam em aumento do passivo ou diminuem o ativo.

As variações positivas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Aumentativa - VPA independente da execução orçamentária, acarretando acréscimo patrimonial, e as variações negativas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Diminutiva - VPD independente da execução orçamentária, configurando decréscimo patrimonial, devendo a Entidade, na possibilidade de prever as possíveis perdas, constituir provisão com a finalidade de suportá-las, respaldado no princípio contábil da prudência.

Os ganhos auferidos com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas e as perdas como Variações Patrimoniais Diminutivas.

c) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

As variações ocorridas devem ser registradas contabilmente pelo ente ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação, dando cumprimento assim aos princípios contábeis da oportunidade e da competência. Orçamentariamente quando no momento da efetiva arrecadação da receita, momento no qual há o ingresso do recurso financeiro nos cofres públicos. – grifei e negritei

Por seu turno, o douto representante do *Parquet* de Contas, nos termos do PPJC nº 311/2015, acostado, à fl. 98/99, em consonância com a área técnica, manifestou-se no mesmo sentido.

O eminente Relator, Conselheiro Substituto João Luiz Cotta Lovatti, votou, às fls. 102/107, nos seguintes termos, *litteris*:

[...]

Ato contínuo, com base nas disposições contidas no artigo 122 caput e, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 621/2012, PROPOUNHO VOTO pelo Conhecimento da presente consulta, para, no Mérito, respondê-la nos termos das Orientações Técnicas de Consulta (OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014), conjuntamente com as observações feitas neste voto.

Pugno ainda, pela remessa ao Consulente de cópias das Instruções Técnicas – OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014, da Manifestação Ministerial e desta proposta de Voto.

A despeito da profunda e brilhante análise demonstrada pela área técnica, vejo como necessário acréscimo, acerca das suas razões, menção da Lei Federal nº 9717/98 e a Portaria MPS nº 402/2008 que disciplinam organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, com indicação de lançamentos contábeis.

Assim, examinando os referidos dispositivos legais verifico as seguintes previsões contidas na Lei nº 9717/1998, vejamos:

Artigo 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:

[ ...]

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

[...]

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;

Por sua vez, a Portaria MPS nº 402/2008, atualizada até 29/02/2014, assim estabelece:

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

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

II - a escrituração deverá incluir todas as operações que envolvam direta ou indiretamente a responsabilidade do RPPS e modifiquem ou possam vir a modificar seu patrimônio;

III - a escrituração obedecerá aos princípios e legislação aplicada à contabilidade pública, especialmente à Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e ao disposto em normas específicas;

IV - o exercício contábil terá a duração de um ano civil;

V - deverão ser adotados registros contábeis auxiliares para apura-

ção de depreciações, de avaliações e reavaliações dos bens, direitos e ativos, inclusive dos investimentos e da evolução das reservas;

VI - os demonstrativos contábeis devem ser complementados por notas explicativas e outros quadros demonstrativos necessários ao minucioso esclarecimento da situação patrimonial e dos investimentos mantidos pelo RPPS;

VII - os bens, direitos e ativos de qualquer natureza devem ser avaliados em conformidade com a Lei nº 4.320, de 1964 e reavaliados periodicamente na forma estabelecida em norma específica do MPS;  
VIII- os títulos públicos federais, adquiridos diretamente pelos RPPS, deverão ser marcados a mercado, mensalmente, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro de forma a refletir seu real valor.

[..]

Artigo 17 - O ente federativo deverá apresentar à SPS (Secretaria de Previdência Social), conforme modelo, periodicidade e instruções de preenchimento disponíveis no endereço eletrônico do MPS na internet ([www.previdencia.gov.br](http://www.previdencia.gov.br)), os demonstrativos contábeis relativos ao seu RPPS.

[...]

Artigo 22 - O ente federativo elaborará e encaminhará à SPS o Demonstrativo dos Investimentos e das Disponibilidades Financeiras do RPPS e o Demonstrativo da Política de Investimentos, conforme modelos disponibilizados no endereço eletrônico do MPS na internet (já citado), que deverão conter campos específicos para apresentação de informações acerca da comprovação da qualificação ou certidão do responsável pelos investimentos dos recursos do RPPS. A Portaria MPS nº 204/2008 estabelece que as demonstrações contábeis dos RPPS deverão ser encaminhadas ao Ministério da Previdência Social - MPS até 30 de setembro, em relação ao primeiro semestre, e até 31 de março, em relação ao encerramento do exercício anterior.

Assim, presente a obrigação e remessa das demonstrações ao MPS, devendo, em face do Princípio contábil da competência, ser tais valores apurados e registrados na contabilidade, no mínimo, mensalmente.

Quanto à forma de contabilização das variações positivas ou negativas das carteiras de investimento dos RPPS, como bem analisou a área técnica, deve-se observar as orientações contidas no Plano de Contas específico, na forma da PORTARIA MPS Nº 509, de 12 de dezembro de 2013, do Ministro da Previdência Social – MPS, que adotou o Plano de Contas aplicado ao setor público, relativamente aos RPPS.

Há que se observar, ainda, quanto à forma de contabilização, que as variações negativas de ativos financeiros dos RPPS dever ser registradas com base em aviso bancário ou documento financeiro hábil, apresentado pela Instituição Financeira, podendo estes valores ser computados como conta retificadora da receita orçamentária ou como registro da perda com a utilização da provisão constituída com este objetivo, observado sempre o plano de contas da seguinte forma:

CONTABILIZAÇÃO COMO CONTA RETIFICADORA DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA:

D: Deduções da Receita

C: Aplicações do RPPS

Neste caso, se a perda for superior aos ganhos anteriormente auferidos, é recomendável que a diferença seja tratada como variação passiva para que o saldo da conta de receita até então arrecadada, não tenha seus valores invertidos.

CONTABILIZAÇÃO COMO PROVISÃO PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS

Constituição da Provisão:

D: Provisões para Perdas em Investimentos

C: Provisão para Perdas em Investimentos (Redutora)

REGISTRO DA UTILIZAÇÃO DA PROVISÃO NO SISTEMA FINANCEIRO:

D: Provisão para Perdas em Investimentos

C: Aplicações em RPPS

REGISTRO DA REVERSÃO DA PROVISÃO NO SISTEMA FINANCEIRO:

D: Provisão para Perdas em Investimentos

C: Reversão da Provisão para Perdas em Investimentos.

Assim, entendo que restam esclarecidos os pontos objeto de consulta, em face da legislação de regência, relativamente aos itens 1, 2 e 3, de maneira que a consulta deve ser respondida na forma da OT-C 36/2014, bem como do voto do Relator, da Manifestação ministerial e dos acréscimos do voto de vista ora apresentado.

Pelo exposto, considerando a manifestação da área técnica, bem como as manifestações aqui expendidas, VOTO no sentido de que o Plenário desta egrégia Corte de Contas responda à consulta formulada, relativamente aos itens 1, 2 e 3, na forma da OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014, com os acréscimos constantes desta decisão. VOTO, por fim, no sentido de que se envie ao consulente cópia da

OTC - 36/2014 e da OT- C 048/2014, do voto do Relator, da Manifestação Ministerial e do voto de vista ora apresentado, e, ao final, em sendo promovidas as comunicações devidas, arquivem-se os presentes autos.

É como voto.

VOTO-VISTA DO EXMO. SR. CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER:

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Consulta feita pelo Sr. Alexandre Camilo Fernandes Viana, Diretor Presidente do IPS – Instituto de Previdência dos Servidores do Município da Serra/ES, solicitando respostas para os seguintes questionamentos:

1) Quando se deve registrar as variações positivas ou negativas contabilmente e orçamentariamente?

2) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos dos RPPS?

3) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

Por se tratar de matéria eminentemente contábil os autos foram encaminhados à 6ª Secretária de Controle Externo do TC/ES, onde os questionamentos suscitados foram respondidos nos termos da OT - C 36/2014, às fls. 13-88, que ora transcrevo:

a) Quando devemos registrar as variações positivas ou negativas orçamentariamente e contabilmente?

Cada fato contábil deve ser contabilizado no momento do seu fato gerador:

Orçamentariamente a arrecadação da receita referente aos juros e rendimentos financeiros decorrentes dos investimentos em títulos ou valores mobiliários na data de sua arrecadação.

Contabilmente para a carteira de investimento refletir o respectivo valor de mercado as variações ocorridas devem ser registradas ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação.

b) Como devem ser contabilizadas as variações positivas ou negativas das carteiras de investimentos do RPPS?

As variações são positivas quando redundam em aumento do ativo ou diminuição do passivo. São negativas quando redundam em aumento do passivo ou diminuem o ativo.

As variações positivas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Aumentativa - VPA independente da execução orçamentária, acarretando acréscimo patrimonial, e as variações negativas devem ser contabilizadas como Variação Patrimonial Diminutiva - VPD independente da execução orçamentária, configurando decréscimo patrimonial, devendo a Entidade, na possibilidade de prever as possíveis perdas, constituir provisão com a finalidade de suportá-las, respaldado no princípio contábil da prudência.

Os ganhos auferidos com a carteira de investimento do RPPS serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas e as perdas como Variações Patrimoniais Diminutivas.

c) Com qual periodicidade deve-se proceder a contabilização da posição das carteiras de investimento dos RPPS?

As variações ocorridas devem ser registradas contabilmente pelo ente ao final de cada mês, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, e na data de resgate da aplicação, pelo valor da operação, dando cumprimento assim aos princípios contábeis da oportunidade e da competência. Orçamentariamente quando no momento da efetiva arrecadação da receita, momento no qual há o ingresso do recurso financeiro nos cofres públicos.

A 8ª Secretária de Controle Externo nos termos da Instrução Técnica OT-C nº 48/2014, opinou pelo Conhecimento da presente consulta, uma vez presente os requisitos previstos no § 1º, inciso V, do artigo 122 da Lei nº 621/2012, quanto ao mérito reporta-se à consulta aos exatos termos apresentados na OT-C 36/2014 – 6ª SCE.

Ato sequente, os autos foram encaminhados ao Ministério Público de Contas, que através do seu Procurador, Dr. Heron Carlos Gomes de Oliveira, alinhou-se ao entendimento esposado pela 8ª Secretaria de Controle Externo na Orientação Técnica OTC 48/2014 (fls. 90/94), que ratificou a Orientação Técnica de Consulta OTC 36/2014 (fls. 13/88), como se vê no Parecer Ministerial – PPJC 311/2015.

Os autos foram encaminhados ao Gabinete do Conselheiro Relator João Luiz Cotta Lovatti, que elaborou Voto, acompanhando o entendimento firmado pela área técnica, para no Mérito res-

ponde-la nos termos das Orientações Técnicas de consulta (OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014) e pela remessa ao Consultante de cópias das Instruções Técnicas – OT-C 36/2014 e OT-C 048/2014, do parecer ministerial, conjuntamente com as observações do Relator, transcritas *in verbis*:

(...)

Além disso, como componente do arcabouço legal, devem observar os normativos expedidos pelo Ministério da Previdência Social, responsável pela orientação, supervisão e acompanhamento daqueles regimes.

Assim, pautado nos fundamentos da Contabilidade Pública e ali-cerçados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), o Ministério da Previdência Social publicou a Portaria nº 509, de 12 de dezembro de 2013, na qual adota o Plano de Contas aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretária – MCASP como orientação para os procedimentos contábeis aplicados aos RPPS's. O Douto Conselheiro Marco Antônio da Silva proferiu seu voto de vista no sentido de que o Plenário desta egrégia Corte de Contas responda à consulta formulada, relativamente aos itens: 1,2,3, na forma da OT - 36/2014 e OT-C 048/2014, que se envie ao consultante cópia da OTC - 36/2014 e da OT- C 048/2014, do voto do Relator, da Manifestação Ministerial e do voto de vista ora apresentado com os acréscimos constante desta decisão:

(...)

A despeito da profunda e brilhante análise demonstrada pela área técnica, vejo como necessário, acerca das suas razões, menção da Lei Federal nº 9717/98 e portaria MPS nº 402/2008 que disciplinam organizações e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, com indicação de lançamentos contábeis.

A fim de me inteirar melhor sobre o tema ora abordado, pedi vista dos autos.

É o relatório. Passo a fundamentar.

FUNDAMENTAÇÃO

O tema da referida consulta foi bem abordado pela Área Técnica, pelo Ministério Público de Contas, pelo Relator e pelo voto-vista do conselheiro Marco Antônio da Silva, sendo que ambos fizeram observações e acréscimos. Isto posto, acolho as observações e acréscimos colacionados pelos nobres conselheiros por serem pertinentes à consulta em epígrafe.

VOTO

Por todo o exposto, após análise fática e jurídica dos presentes autos VOTO corroborando com o entendimento exarado pela equipe técnica desta Corte, bem como o parecer do Ministério Público de Contas e o Voto do Conselheiro Relator, assim como o voto-vista do conselheiro Marco Antônio da Silva, pelo devido encaminhamento das Orientações Técnicas de Consulta - OT-C nº 36/2014 e OT-C 048/2014 ao consultante. Outrossim, voto para que concomitantemente sejam encaminhados as observações e acréscimos proferidos pelos nobres conselheiros.

Composição Plenária

Presentes à sessão plenária da deliberação o Sr. Conselheiro Domingos Augusto Taufner, Presidente, o Senhor Auditor João Luiz Cotta Lovatti, Relator, e os Senhores Conselheiros Sérgio Aboudib Ferreira Pinto, José Antônio Almeida Pimentel, Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, Sérgio Manoel Nader Borges e o Conselheiro em substituição Marco Antonio da Silva. Presente, ainda, o Dr. Heron Carlos Gomes de Oliveira, Procurador Especial de Contas em substituição ao Procurador-Geral do Ministério Público Especial de Contas.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2015.

**CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER**

**Presidente**

**AUDITOR JOÃO LUIZ COTTA LOVATTI**

**Relator**

**CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO**

**CONSELHEIRO JOSÉ ANTÔNIO ALMEIDA PIMENTEL**

**CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN**

**CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES**

**CONSELHEIRO MARCO ANTONIO DA SILVA**

**Em substituição**

**Fui Presente:**

**DR. HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA**

**Procurador Especial de Contas em substituição ao Procurador-Geral**

**Lido na sessão do dia:**

**ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR**

**Secretário-Geral das Sessões**

## ATOS DA 1ª CÂMARA

### Pautas das Sessões - 1ª Câmara

#### PAUTA DA 1ª CÂMARA - 28ª SESSÃO ORDINÁRIA - 12/08/2015 ÀS 14h

Relação dos processos constantes da pauta, para apreciação e julgamento pela Primeira Câmara deste Tribunal, em Sessão Ordinária, nos termos dos artigos 60, 61, 93, 101, 102, 327 e 328 do Regimento Interno (Resolução TC-261/2013), podendo, entretanto, nessa sessão ou em sessões subsequentes, proceder-se ao julgamento de processos adiados ou constantes de pautas já publicadas.

##### **-CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**

**Processo: TC-444/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): CAMARA MUNICIPAL DE SAO ROQUE DO CANAA

**Responsável(eis): JÚNIOR PRIORI PERINNI**

**Processo: TC-2557/2014**

Procedência: PREFEITURA MUNICIPAL DE SAO ROQUE DO CANAA  
Assunto: PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL - PREFEITO (EXERCÍCIO/2013)

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE SAO ROQUE DO CANAA

**Responsável(eis): MARCOS GERALDO GUERRA**

**Total: 02 Processos**

##### **-CONSELHEIRA EM SUBSTITUIÇÃO MÁRCIA JACCOUD FREITAS**

**Processo: TC-5067/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): CAMARA MUNICIPAL DE DORES DO RIO PRETO

**Responsável(eis): JÚLIO BORGES AMARAL**

**Processo: TC-5789/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): CAMARA MUNICIPAL DE IBITIRAMA

**Responsável(eis): JOSE TAVARES DE MOURA**

**Processo: TC-2614/2013**

Procedência: FUNDO MUNICIPAL DE SAUDE DE MUNIZ FREIRE  
Assunto: PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL - ORDENADORES (EXERCÍCIO/2012)

Interessado(s): FUNDO MUNICIPAL DE SAUDE DE MUNIZ FREIRE

**Responsável(eis): ANDRÉA PINHEIRO DA TRINDADE**

**Processo: TC-2901/2014**

Procedência: SERVIÇO AUTONOMO DE AGUA E ESGOTO DE MARILÂNDIA

Assunto: PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL - ORDENADORES (EXERCÍCIO/2013)

Interessado(s): SERVIÇO AUTONOMO DE AGUA E ESGOTO DE MARILÂNDIA

**Responsável(eis): WAGNER LORENCINI**

**Processo: TC-6975/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: RGF - P. EXECUTIVO MUNICIPAL

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE IUNA

**Responsável(eis): ROGÉRIO CRUZ SILVA**

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - APOSENTADORIA DE PESSOAL**

7201/2007 (Apenso: 1385/2007) - ANTONIO MANOEL DE FREITAS FILHO

8500/2010 - INES FONSECA NUNES

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - ATOS PESSOAL REGISTRO - APOSENTADORIA**

11264/2014 - SUELI BARROS DE OLIVEIRA

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - ATOS PESSOAL REGISTRO - PENSÃO**

46/2014 - JACI DE LIMA SANTOS

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - PESSOAL PENSÃO**

1385/2007(Apenso: 7201/2007) - MONICA DINIZ FREITAS E RAFAEL DINIZ FREITAS

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - ATOS PESSOAL REGISTRO - RESERVA REMUNERADA**

11607/2014 - JOAO DOS SANTOS ALVES

**Total: 11 Processos**  
**Total Geral: 13 Processos**  
**PRÓXIMA SESSÃO 1ª CÂMARA:**  
**Dia 19 de Agosto de 2015 – Quarta-Feira**

## ATOS DA 2ª CÂMARA

### Pautas das Sessões - 2ª Câmara

#### PAUTA DA 2ª CÂMARA - 28ª SESSÃO ORDINÁRIA - 12/08/2015 ÀS 10h

Relação dos processos constantes da pauta, para apreciação e julgamento pela Segunda Câmara deste Tribunal, em Sessão Ordinária, nos termos dos artigos 60, 61, 93, 101, 102, 327 e 328 do Regimento Interno (Resolução TC-261/2013), podendo, entretanto, nessa sessão ou em sessões subsequentes, proceder-se ao julgamento de processos adiados ou constantes de pautas já publicadas

##### **-CONSELHEIRO JOSÉ ANTONIO PIMENTEL**

**Processo: TC-2781/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE GOVERNADOR LINDENBERG

**Responsável(eis): PAULO CEZAR CORADINI**

**Processo: TC-3343/2014**

Procedência: PREFEITURA MUNICIPAL DE SAO GABRIEL DA PALHA  
Assunto: PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL - PREFEITO (EXERCÍCIO/2013)

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE SAO GABRIEL DA PALHA

**Responsável(eis): HENRIQUE ZANOTELLI DE VARGAS**

**Processo: TC-6321/2010**

Procedência: CAMARA MUNICIPAL DE AFONSO CLÁUDIO  
Assunto: RELATÓRIO DE AUDITORIA

Interessado(s): CAMARA MUNICIPAL DE AFONSO CLÁUDIO

**Responsável(eis): NILTON LUCIANO DE OLIVEIRA**

Advogado(s): RODRIGO BARCELLOS GONÇALVES E ALTAMIRO THADEU FRONTINO SOBREIRO

**Processo: TC-596/2015**

Procedência: TRIBUNAL REGIONAL TRABALHO - 17 REGIAO  
Assunto: REPRESENTAÇÃO

**Interessado(s): TRIBUNAL REGIONAL TRABALHO - 17 REGIAO**

**Processo: TC-3096/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: RREO - P. EXECUTIVO MUNICIPAL

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE SAO GABRIEL DA PALHA

**Responsável(eis): HENRIQUE ZANOTELLI DE VARGAS**

**Total: 05 Processos**

##### **-CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES**

**Processo: TC-3199/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE IRUPI

**Responsável(eis): CARLOS HENRIQUE EMERICK STORCK**

**Processo: TC-3943/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE CASTELO

**Responsável(eis): JAIR FERRAÇO JUNIOR**

**Processo: TC-5091/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: OMISSÃO NA REMESSA - PCB

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE MONTANHA

**Responsável(eis): RICARDO DE AZEVEDO FAVARATO**

**Processo: TC-6899/2015**

Procedência: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
Assunto: RGF - P. EXECUTIVO MUNICIPAL

Interessado(s): PREFEITURA MUNICIPAL DE IRUPI

**Responsável(eis): CARLOS HENRIQUE EMERICK STORCK**

**Total: 04 Processos**

##### **-AUDITOR JOÃO LUIZ COTTA LOVATTI**

**Processo: TC-2897/2014**

Procedência: SERVIÇO AUTONOMO DE AGUA E ESGOTO DE BAIXO GUANDU

Assunto: PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL - ORDENADORES (EXERCÍCIO/2013)

Interessado(s): SERVIÇO AUTONOMO DE AGUA E ESGOTO DE BAIXO GUANDU

**Responsável(eis): LUCIANO DE BEM MAGALHÃES**  
**PREFEITURA MUNICIPAL DE VILA VELHA - ATOS PESSOAL**  
**REGISTRO - ADMISSÃO**

8391/2014 - ANNA PAOLA COSTA GIUBERTI

**Total: 02 Processos**

**-AUDITOR EDUARDO PEREZ**

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO**  
**ESTADO DO ESPIRITO SANTO - ATOS PESSOAL REGISTRO -**  
**APOSENTADORIA**

4929/2013 - MARIA SOCORRO STOCCO

9712/2014 - VERACILDA MACIEL DA SILVA SOARES

10001/2014 - LEOMEDES XAVIER DA ROCHA BOLSONI

10005/2014 - CREOSONIRA ALVES NUNES DOS SANTOS

10387/2014 - FRIEDLINDA JANN DAMM

10978/2014 - JOSE CARLOS DE SOUZA

10988/2014 - MARIA ALICE FELIX MATAVELI

10998/2014 - JAIDEL DIAS DE OLIVEIRA

11039/2014 - SIRLIE OHNESORGE MORAES

11248/2014 - MARIA APARECIDA DE SOUZA

11263/2014 - DIRLENE VILACA

11272/2014 - EURI MARIA FRANCISCA

11281/2014 - MARLENE ASSIS DA MOTA

11292/2014 - JULITA EVALD PROESCHOLDT

11380/2014 - CARLOS ALBERTO PEREIRA

11477/2014 - WALTER BASTOS CABRAL

11588/2014 - MARIA CARMEN COSME

11690/2014 - MARGARETH MARIA SALVADOR

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA E ASSISTENCIA DOS**  
**SERVIDORES DO MUNICIPIO DE CACHOEIRO DE ITAPEMIRIM**  
**- ATOS PESSOAL REGISTRO - PENSÃO**

8900/2014 - MARIA NATALINA FERNANDES DOS SANTOS

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO**  
**DO ESPIRITO SANTO - ATOS PESSOAL REGISTRO - PENSÃO**

8909/2014 - AMINADAB ALMEIDA DE OLIVEIRA CAPTULINO DAS NEVES

11345/2014 - MARIA DIAS ALVES

11446/2014 - LUCY DE OLIVEIRA RUY

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO**  
**MUNICIPIO DA SERRA - ATOS PESSOAL REGISTRO - PENSÃO**

2911/2015 (Apenso: 1427/2002) - ANILDA GONCALVES VIANA MANOEL

**INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO**  
**DO ESPIRITO SANTO - ATOS PESSOAL REGISTRO - RESERVA**  
**REMUNERADA**

10982/2014 - ALBANIR JOSE CORREA FILHO

**Total: 24 Processos**

**Total Geral: 35 Processos**

**PRÓXIMA SESSÃO 2ª CÂMARA:**

**Dia 19 de Agosto de 2015 – Quarta-Feira.**

## ATOS DOS RELATORES

### DECISÃO MONOCRÁTICA PRELIMINAR 1107/2015

**PROCESSO TC:** 4013/2013  
**INTERESSADO:** FUNDO MUNICIPAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL DE SÃO GABRIEL DA PALHA  
**ASSUNTO:** PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL  
**EXERCÍCIO:** 2011  
**RESPONSÁVEL:** Polyana Barcelos dos Santos  
 Secretária do Fundo Municipal de Assistência Social à época

Tratam os autos da **Prestação de Contas Anual do Fundo Municipal de Assistência Social de São Gabriel da Palha**, referente ao **exercício** financeiro de **2011**, sob a responsabilidade da gestora acima relacionada.

A 6ª Secretaria de Controle Externo em seu Relatório Técnico Contábil – **RTC 323/2014**, fls. 148/153, sugeriu a Notificação da responsável em face da inconformidade seguinte:

**1.2.2 – Ausência de Comprovação de Repasse Concedido**

*Base legal* : artigos 83, 85 e 88 da Lei 4.320/64.

Destarte, a Área Técnica em sua Instrução Técnica Inicial ITI 1292/2014, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, sugeriu a **Notificação** da responsável para encaminhar o documento retro mencionado.

Devidamente Notificada, fls. 159, apresentou suas justificativas, fls. 162/165, que foram analisadas por meio da ICC 17/2015, fls. 179/182 e ITC 2601/2015, fls. 184/186, onde foi recomendada

a rejeição das contas em razão da manutenção da irregularidade apontada.

Encaminhado os autos ao Ministério Público de Contas, este, em apreciação ao conteúdo dos autos, constatou a sua inadmissibilidade, no momento, em adentrar no mérito do apontamento, uma vez que ainda não houve a citação da responsável na forma do art. 56, inciso II, da LC nº 621/2012 c/c art. 157, inciso III do RITCEES, enfatizando que a responsável somente foi notificada, fls. 160, para apresentação de documentação atinente ao apontamento detectado, não sendo, ainda, lhe dado ciência de processo contra ela instaurado, chamando-a para se defender.

É o sucinto relatório. **DECIDO.**

O feito comporta **juízo monocrático**, nos termos do artigo 358, Inciso I do RITCEES.

Diante do exposto, **comungo** com o Parquet de Contas e **DETERMINO** a **Citação** da **Sra. Polyana Barcelos dos Santos**, para que no prazo de **30 (trinta) dias** apresente a documentação relacionada à inconformidade já apontada, devendo ainda, serem enviadas cópias do Relatório Técnico Contábil ICC 17/2015 e da Instrução Técnica Conclusiva ITC 2601/2015, juntamente com o Termo de Citação.

É como **DECIDO.**

Vitória-ES, 08 de julho de 2015.

**SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO**  
**Conselheiro Relator**

### DECISÃO MONOCRÁTICA 1114/2015

**PROCESSO TC:** 2447/2014  
**ASSUNTO:** PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL  
**JURISDICIONADO:** FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE DE ICONHA  
**EXERCÍCIO:** 2013  
**RESPONSÁVEIS:** MONICA MAROTO SOARES (02/01/2013 a 03/06/2013)  
 CPF: 089.344.867-27  
 Endereço: Rua Olicio José Ervate, nº 216, Jd. Jandira, Iconha/ES, CEP: 29280-000  
 MARCELO LOVATI MACARINI (12/06/2013 a 31/12/2013)  
 CPF: 087.024.177-07  
 Endereço: Morro da Palha-Zona-Rural, Iconha/ES, CEP: 29280-000

Em face da Manifestação da **5ª Secretaria De Controle Externo – 5ª SCE**, em **Instrução Técnica Inicial – ITI nº 1246/2015**, (fl. 38), em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa **DECIDO:**

**CITAR**, preferencialmente por meio eletrônico a Senhora **Mônica Maroto Soares** e o Senhor **Marcelo Lovati Macarini**, Secretários Municipais de Saúde, para que, no prazo de **30 (trinta) dias**, nos termos do art. 157, inciso III do RITCEES, aprovado pela Resolução 261/2013 c/c artigo 56, inciso II, e artigo 63, inciso I, da Lei Complementar nº 621/2012, apresentem razões de justificativas, alegações de defesa, bem como documentos, individual ou coletivamente, que entenderem necessários em razão dos indícios de irregularidades **3.1.1, 3.1.2 e 3.4**, apontados na **ITI – 1246/2015**, cuja cópia deverá ser enviada juntamente com a **Decisão Monocrática Preliminar, Relatório Técnico Contábil – RTC 221/2015**, (fls. 25/37), assim como o **Termo de Citação**.

Vitória/ES, 10 de julho de 2015.

**SERGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO**  
**Conselheiro Relator**

### DECISÃO MONOCRÁTICA 1115/2015

**PROCESSO TC:** 2449/2014  
**ASSUNTO:** PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL  
**JURISDICIONADO:** PREFEITURA MUNICIPAL DE ICONHA  
**EXERCÍCIO:** 2013  
**RESPONSÁVEL:** JOÃO PAGANINI – Prefeito Municipal  
 CPF: 085.953.057-49  
 Endereço: Rua Luiz Paulo Calenzani, s/n, Jd. Jandira, Iconha/ES, CEP: 29280-000

Em face da Manifestação da **5ª Secretaria De Controle Externo – 5ª SCE**, em **Instrução Técnica Inicial – ITI nº 1244/2015**, (fl. 42), em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa **DECIDO:**

**CITAR**, preferencialmente por meio eletrônico o Sr. **João Paganini**, Prefeito Municipal de Iconha, para que, no prazo de **30 (trinta) dias**, nos termos do art. 157, inciso III do RITCEES,

aprovado pela Resolução 261/2013 c/c artigo 56, inciso II, e artigo 63, inciso I, da Lei Complementar nº 621/2012, apresentem razões de justificativas, alegações de defesa, bem como documentos, que entenderem necessários em razão dos indícios de irregularidades **3.1.1, 3.1.2, 3.1.3, 3.2.1 e 4**, apontados na **ITI – 1244/2015**, cuja cópia deverá ser enviada juntamente com a **Decisão Monocrática Preliminar, Relatório Técnico Contábil – RTC 219/2015**, (fls. 24/41), assim como o **Termo de Citação**.

Vitória/ES, 10 de julho de 2015.

**SERGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO**  
Conselheiro Relator

#### DECISÃO MONOCRÁTICA 1153/2015

**PROCESSO TC:** 1230/2011  
**ASSUNTO:** REPRESENTAÇÃO  
**JURISDICIONADO:** PREFEITURA MUNICIPAL DE PANCAS  
**EXECÍCIO:** 2008 A 2010  
**RESPONSÁVEL:** LUIZ PEDRO SCHUMACHER  
CPF: 734.696.377-68  
AGMAIR ARAUJO NASCIMENTO – Atual  
Prefeito  
CPF: 742.733.377-20  
Endereço: Rua Paraná - Distrito de  
Laginha, Pancas-ES CEP 29.755.000.

Em face da Manifestação da **6ª Secretaria de Controle Externo – SCE**, em **Manifestação Preliminar – MTP 527/2015**, (fls. 1466/1472), com fulcro no art. 63, inciso III da Lei Complementar nº 621/2012 **DECIDO:**

**NOTIFICAR**, preferencialmente por meio eletrônico, o Sr. Agmair Araujo Nascimento, atual Prefeito Municipal de Pancas, para que, no prazo de **30 (trinta) dias**, nos termos do art. 106, III da Lei Complementar nº 621/2012, encaminhe cópia da documentação comprobatória da concessão de Transporte Coletivo Urbano, no período de 2008 a 2010, da Lei Autorizativa e normativo regulador, assim como, caso tenha ocorrido o certame licitatório, enviar cópias dos editais, contratos, convênios e aditivos correspondentes, devendo ainda, ser enviada cópia desta **Decisão Monocrática Preliminar**, da **Manifestação Preliminar – MTP 527/2015**, (fls.1466/1472), juntamente com o **Termo de Notificação**.

Vitória/ES, 13 de julho de 2015.

**SERGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO**  
Conselheiro Relator

#### DECISÃO MONOCRÁTICA PRELIMINAR DECM 1371/2015

**PROCESSO Nº** TC – 3776/2015  
**ASSUNTO:** Prestação de Contas Anual  
**JURISDICIONADO:** Prefeitura Municipal de São Domingos do Norte  
**RESPONSÁVEIS:** José Geraldo Guidoni

**À Secretaria Geral das Sessões,**  
**Vistos, etc.**

Diante do indício de irregularidade de que trata a Instrução Técnica Inicial ITI 1545/2015 (fl. 32), com fulcro nos artigos 56, II e 63, I c/c o art. 142, §1º, da Lei Complementar nº 621/2012, **DECIDO:** **CITAR**, o responsável Sr. **José Geraldo Guidoni**, para que no **prazo de 30 (trinta) dias improrrogáveis** (art. 157, III da Resolução TCE Nº 261/2013), preste os esclarecimentos que julgar pertinente quanto ao indício de irregularidade apontado na Instrução Técnica Inicial ITI 1545/2015, da qual deverá ser extraída cópia integral para remessa ao interessado, juntamente com Relatório Técnico Contábil – RTC 275/2015 (fls 9/31) e o Termo de Citação.  
**ADVERTÊNCIAS:**

Não cabe recurso da decisão que determinar a CITAÇÃO, na forma do art. 153, inciso II, da Lei Complementar 621/2012.

Na forma do inciso I, do § 1º, do Artigo 64, da Lei Complementar 621/2012, a comunicação dos atos processuais ter-se-á como realizada quando confirmada por recibo assinado por pessoa encarregada de receber correspondência, ou, conforme o caso, por membro da família ou empregado do responsável ou do interessado.

Vitória/ES, 29 de Julho de 2015.

**RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN**  
Conselheiro Relator

#### DECISÃO MONOCRÁTICA PRELIMINAR DECM 1392/2015

**PROCESSO TC 3888/2015**  
**INTERESSADO** Prefeitura Municipal de Vila Pavão  
**ASSUNTO** Prestação de Contas Anual

#### EXERCÍCIO 2014

**RESPONSÁVEL** Eraldino Jann Tesch

**À Secretaria Geral das Sessões**

**Vistos, etc.**

Versam os presentes autos sobre **ausência de documento relativo à Prestação de Contas Anual**, referente ao exercício de 2014, da **Prefeitura Municipal de Vila Pavão** sob a responsabilidade do Sr. **Eraldino Jann Tesch**, conforme consta da Instrução Técnica Inicial ITI 1550/2015 (fls.17).

Destarte, com fundamento nos artigos 1º, inciso XXII e 63, inciso III, da Lei Complementar 621/2012 c/c o art. 358, inciso III da Resolução TC 261/2013 decido **NOTIFICAR** o atual responsável, Sr. **Eraldino Jann Tesch**, para que no prazo máximo de **10 (dez) dias improrrogáveis**, envie o documento apontado na Instrução Técnica Inicial nº 1550/2015, da Prestação de Contas Anual referente ao exercício de 2014, da Prefeitura Municipal de Vila Pavão, nos termos do art. 123, da Resolução TC nº 261/2013, observando-se também, os termos da Instrução Normativa TCEES 28/2013.

Ressalto que o não atendimento desta solicitação poderá implicar em **sanção de multa**, conforme disposição dos arts. 135, §2º, da LC 621/12 e 391, do Regimento Interno desta Corte.

Encaminhe-se ao atual responsável, Sr. **Eraldino Jann Tesch** cópia integral da ITI 1550/2015 e da Análise Inicial de Conformidade AIC 109/2015, juntamente com o Termo de Notificação.

Vitória/ES, 31 de Julho de 2015.

**RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN**  
Conselheiro Relator

#### DECISÃO MONOCRÁTICA PRELIMINAR DECM 1393/2015

**PROCESSO Nº TC – 7939/2015**

**ASSUNTO:** Prestação de Contas Bimestral

**PERÍODO:** 2º bimestre de 2015

**JURISDICIONADO:** Prefeitura Municipal de Barra de São Francisco

**RESPONSÁVEIS:** Luciano Henrique Sordine Pereira

**À Secretaria Geral das Sessões,**

**Vistos, etc.**

Diante do não encaminhamento da prestação de contas referente ao 2º Bimestre de 2015 de que trata a **Instrução Técnica Inicial ITI 1561/2015** (fls. 01), com fulcro nos artigos 358, I e 359 da Resolução TCE Nº 261/2013, **DECIDO:**

**CITAR**, o responsável Senhor **Luciano Henrique Sordine Pereira**, para que no **prazo de 15 (quinze) dias improrrogáveis** (art. 2º da Resolução TCE Nº 219/2010), encaminhe a prestação de contas referente ao 2º Bimestre de 2015 e preste os esclarecimentos que julgar pertinente quanto à ausência apontada na Instrução Técnica Inicial ITI 1561/2015, da qual deverá ser extraída cópia integral para remessa ao interessado, juntamente com o Termo de Citação.  
**ADVERTÊNCIAS:**

Não cabe recurso da decisão que determinar a CITAÇÃO, na forma do art. 153, inciso II, da Lei Complementar 621/2012.

Na forma do inciso I, do § 1º, do Artigo 64, da Lei Complementar 621/2012, a comunicação dos atos processuais ter-se-á como realizada quando confirmada por recibo assinado por pessoa encarregada de receber correspondência, ou, conforme o caso, por membro da família ou empregado do responsável ou do interessado. Ressalto que o não atendimento desta solicitação poderá implicar em **sanção de multa**, conforme disposição dos arts. 389, VIII e IX da Resolução TC 261/2013 e artigo 135, VIII e IX, da Lei Complementar 621/2012.

Vitória/ES, 31 de Julho de 2015.

**RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN**  
Conselheiro Relator

#### DECISÃO MONOCRÁTICA PRELIMINAR DECM 1416/2015

**PROCESSO TC:** 3207/2014

**JURISDICIONADO:** CÂMARA DE ÁGUA BRANCA

**ASSUNTO:** PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL

**EXERCÍCIO:** 2013

**RESPONSÁVEL:** MARTA MARIA ALVES DA SILVA FARIAS  
(Presidente)

Trata-se da Prestação de Contas Anual da Câmara Municipal de Água Branca, relativa ao exercício de 2013.

O Relatório Técnico Contábil n. 15/2015 apontou indícios de irregularidade, servindo de base para a citação da gestora, conforme Instrução Técnica Inicial n. 326/2015 e Decisão Monocrática Preliminar n. 535/2015.

A responsável apresentou suas justificativas, que foram analisadas na Instrução Contábil Conclusiva n. 126/2015.

A área técnica manifestou-se pelo afastamento de todos os indícios que foram objeto da citação.

Por outro lado, o setor técnico esclareceu que, por equívoco, **a gestora não foi citada quanto ao indício de irregularidade referente ao descumprimento do limite constitucional para Gasto do Poder Legislativo, previsto no art. 29-A, inciso I, da Constituição Federal.**

**Art. 29-A.** O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

**I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 58, de 2009)**

Ante o exposto, **DECIDO**, em cumprimento ao art. 63, inciso I, da Lei Complementar n. 621/2012, **CITAR** a senhora **MARTA MARIA ALVES DA SILVA FARIAS** para que, no **prazo de 30 (trinta) dias improrrogáveis**, apresente as justificativas acerca do indício de irregularidade elencado na **Instrução Contábil Conclusiva n. 126/2015** e na **Instrução Técnica Inicial n. 1486/2015**, correspondente a:

**1.1 - Descumprimento do limite máximo permitido de gastos do Poder**

Com o Termo de Citação, devem ser enviadas cópias da **Instrução Contábil Conclusiva n. 126/2015**, da **Instrução Técnica Inicial n. 1486/2015** e dos **Demonstrativos de Cálculo de folhas 51, 52 e 56**.

Em 04 de agosto de 2015.

**MÁRCIA JACCOUD FREITAS**  
Conselheira Relatora em substituição

## ATOS DA PRESIDÊNCIA

### PORTARIA P 193

**O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 13, inciso IV da Lei Complementar nº 621/2012, de 8/3/2012,

**RESOLVE:**

designar o servidor **BRUNO PINHEIRO SARDENBERG DE MATOS**, matrícula nº 203.609, ocupante do cargo efetivo de Analista Administrativo, para ocupar a função de coordenação técnica FG-2, da 3ª Secretaria Administrativa, substituindo o coordenador **VINICIUS EMMANUEL COMETTI**, matrícula nº 203.598, afastado da referida função por motivo de férias, no período de 04/08 a 18/08/2015.

Vitória, 03 de agosto de 2015.

**Conselheiro DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER**  
Presidente

### PORTARIA P 194

**O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 13, inciso IV da Lei Complementar nº 621/2012, de 8/3/2012, e

**Considerando** os termos do Edital nº 001 - TCE/ES, de 9 de agosto de 2012, que tornou pública a realização do concurso público para provimento de vagas e formação de cadastro reserva no cargo de Auditor de Controle Externo;

**Considerando** a classificação final dos candidatos, homologada por meio do Edital nº 008 - TCE/ES, de 1º de fevereiro de 2013, publicado no Diário Oficial do Estado do Espírito Santo no dia 04/02/2013, e observando os requisitos legais;

**Considerando** as nomeações efetuadas pelas Portarias P Nº 105, de 04/02/2013; Nº 117, de 25/02/2013; Nº 138, de 07/03/2013; Nº 212, de 18/06/2013, Nº 328, de 08/11/2013, Nº 375, de 27/12/2013, Nº 166, de 02/06/2014, Nº 177, de 12/06/2014 e Nº 125 de 12/05/2015;

**Considerando**, por fim, a aposentadoria da servidora Maria José Rangel, no cargo de Auditor de Controle Externo - Área de Serviço Social, publicada no Diário Oficial do Estado de 28/07/2015;

**RESOLVE**

**Art. 1º. Nomear**, nos termos do inciso I do artigo 12 da Lei Complementar nº 46, de 31/01/1994, o candidato abaixo relacionado, habilitado em concurso público para o cargo de Auditor de Controle Externo.

**Área: Ciências Contábeis**

CLASSIFICAÇÃO	NOME
8º	Miguel Burnier Ulhoa

**Art. 2º.** O candidato deverá providenciar os exames de rotina e laudos especializados listados abaixo para, após a retirada da Guia de Inspeção Médica - GIM na 3ª Secretaria Administrativa e agendamento prévio da perícia médica oficial pelo telefone 0800-283-6640 ou [www.ipajm.es.gov.br](http://www.ipajm.es.gov.br), submeter-se à avaliação admissional do Instituto

de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado do Espírito - IPAJM, situado na rua Desembargador José Batalha, 121, bairro Consolação, Vitória - ES:

a) **Exames de rotina:** hemograma, glicemia, colesterol total, triglicérides, VDRL, eletrocardiograma para concursados acima de 35 anos (com laudo), Raio X do tórax (com laudo);

b) **Laudos especializados:** dermatológico, psiquiátrico, cardiológico, odontológico, ortopédico, oftalmológico, otorrinolaringológico;

c) Todos os laudos deverão ter o carimbo do médico especialista de cada área.

**Art. 3º.** Após a realização da perícia médica admissional, o candidato deverá, além de atender aos requisitos básicos para investidura no cargo, apresentar-se na 3ª Secretaria Administrativa com os documentos listados abaixo:

a) Cópia simples acompanhada dos originais:

a.1) Carteira de Identidade - RG;

a.2) Cadastro de Pessoa Física - CPF;

a.3) Comprovante de residência;

a.4) Título de Eleitor e comprovante de quitação eleitoral;

a.5) Certidão de Nascimento ou de casamento;

a.6) Diploma;

a.7) Carteira de Categoria Profissional, se for inscrito;

a.8) Certificado de Reservista ou comprovante de quitação com o serviço

militar (para o sexo masculino);

b) Declaração de aptidão física e mental emitida pelo IPAJM;

c) Declaração de Bens e Valores que constituem seu patrimônio;

d) Curriculum Vitae;

e) 1 foto 3x4(digitalizada, colorida, com fundo branco);

f) Nº de PIS/PASEP;

g) Declaração de não acumulação de cargos (disponível na 3ª CA).

h) Documento oficial da PREVES constando a **opção ou não** do servidor na Previdência Complementar do Estado do Espírito Santo - PREVES.

Vitória, 03 de agosto de 2015.

**Conselheiro DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER**  
Presidente



É um banco de dados no qual os gestores são obrigados a inserir as informações relativas a obras, serviços de engenharia e demais, como respectivos contratos e cronogramas de execução, físico e financeiro. As informações ficam sujeitas ao controle e acessíveis para consulta pública no portal do Tribunal de Contas.

[www.tce.es.gov.br](http://www.tce.es.gov.br)