

## CONSULTA N. 862594

**Procedência:** Prefeitura de Patos de Minas  
**Consulente:** Maria Beatriz de Castro Alves Savassi (Prefeita de Patos de Minas em 2011)  
**RELATOR:** CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO

### EMENTA

CONSULTA – RRPS – MUNICÍPIO – INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA DO GRUPO DE SEGURADOS PERTENCENTES AO PLANO FINANCEIRO – SEGMENTAÇÃO DA MASSA DE SEGURADOS – APORTES DE VALORES – CLASSIFICAÇÃO DE DESPESAS – CODIFICAÇÃO – NÃO INCLUSÃO DOS APORTES NO DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL - RGF – NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO NO DEMONSTRATIVO REFERENTE ÀS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA - RREO.

1. A classificação das despesas destinadas aos aportes de valores, pelo Município, para cobertura da insuficiência financeira do grupo de segurados pertencentes ao Plano Financeiro, quando da segregação da massa, deverá ocorrer sob o código 3.5.1.3.2.01.01 – Recursos para cobertura de insuficiências financeiras (DÉBITO); 1.1.1.1.0.00.00 – Caixa e Equivalência de caixa em moeda nacional (CRÉDITO); 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos (DÉBITO) e 8.2.1.1.4.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos utilizada (CRÉDITO), nos termos do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;
2. Os aportes de valores, pelo Município, para cobertura da insuficiência financeira do grupo de segurados pertencentes ao Plano Financeiro, quando da segregação da massa, não compõem o cálculo do limite legal de gasto com pessoal da Prefeitura e, dessa forma, não devem ser informados no Relatório de Gestão Fiscal, Anexo I, de demonstrativo da despesa com pessoal, devendo, por outro lado, constar no Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO, especificamente no demonstrativo referente às receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, conforme disposto no inciso II de seu art. 53, de modo a evitar inconsistências nos valores publicados que, possivelmente, retratariam, de forma equivocada ou, no mínimo, imprecisa, os resultados financeiros dos regimes próprios de previdência municipais;
3. Decisão unânime. Aprovado o voto do Relator com o adendo do voto do Conselheiro em Substituição Licurgo Mourão.

### NOTAS TAQUIGRÁFICAS

**36ª Sessão Ordinária do Tribunal Pleno, realizada no dia 03/12/2014**

CONSELHEIRO, PRESIDENTE EM EXERCÍCIO, SEBASTIÃO HELVECIO:

### RELATÓRIO

Tratam os autos de consulta formulada por Maria Beatriz de Castro Alves Savassi, Prefeita de Patos de Minas – MG, à época, na qual se questiona, com relação ao Regime Próprio de Previdência Social:

- 1) “Em qual elemento de despesa, grupo de aplicação da despesa e classificação econômica deve ser classificada a despesa destinada aos aportes para cobertura do déficit do Grupo Financeiro da Segmentação de Massa?”
- 2) “Os aportes financeiros enviados ao RPPS para cobertura do déficit do Grupo Financeiro compõem o índice de pessoal do Município e devem ser informados no Relatório de Gestão Fiscal – Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal?”

Encaminhados os autos, à atual Assessoria de Súmula, Jurisprudência e Consultas Técnicas, despacho de fl. 06, foi produzido o relatório de fl. 07/12, o qual informa não ter sido localizada deliberação que enfrente especificamente os questionamentos aventados nesta consulta, relatando, entretanto, que esta Corte já se manifestou acerca do seguinte tópico pertinente à indagação da consulente:

A realização, pelo ente responsável, de aportes periódicos ao fundo vinculado ao Regime de Previdência não é considerada despesa de pessoal, para fins de cálculo dos limites legais preceituados pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Consulta n. 837.548 (31/08/2011).

Encaminhados, posteriormente, à 4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios (4ª CFM) para análise técnica, nos termos do disposto no art. 213, inciso II, do Regimento Interno, vigente à época, produziu-se o relatório de fl. 14/18, o qual informa que esta Corte, ao apreciar a Consulta n. 837548, na sessão do dia 31/08/2011, de relatoria do Conselheiro Elmo Braz, abordou o tema ora questionado.

Concluiu a Unidade Técnica, fl. 17 que, com fundamento no entendimento dos membros deste Tribunal exarado nessa Consulta n. 837548, as despesas com os aportes financeiros para cobertura de déficits atuariais dos RPPS, implementados por meio de planos de amortização devem ser classificadas no elemento de despesa 3.3.91.97.00 (3 - Despesas Correntes; 3 - Outras Despesas Correntes; 91 - Aplicação Direta Decorrente de Operação dentre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social; 97 - Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS), nos termos da Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001 e que os gastos com tais aportes não podem ser considerados como despesas de pessoal.

Por fim, considerando que a Resolução n. 05/2014 alterou substancialmente o Capítulo III do Título VI do Regimento Interno desta Casa, encaminhei os autos à Assessoria de Súmula, Jurisprudência e Consultas Técnicas, para fins do disposto no § 2º do art. 210-B da Resolução n. 12/2008. A indigitada Assessoria esclarece, à fl. 21, que no relatório por ela produzido em 14/12/2012 foram citados os posicionamentos do Tribunal até aquela data, cujos pareceres ainda prevalecem nesta Corte para as indagações formuladas.

É o relatório.

## FUNDAMENTAÇÃO

### Preliminar

A Consulente Maria Beatriz de Castro Alves Savassi, Prefeita de Patos de Minas, à época, é legitimada à formulação de consulta a este Tribunal, nos termos do inciso I do art. 210 do Regimento Interno e, ainda, os questionamentos apresentados preenchem os requisitos de admissibilidade consignados no §1º do art. 210-B da norma regimental, acrescentado pelo art. 2º da Resolução n. 05/2014, de 30/04/2014.

Presentes os pressupostos, voto pela admissão da consulta.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

De acordo.

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO LICURGO MOURÃO:

De acordo.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

De acordo.

CONSELHEIRO SUBSTITUTO HAMILTON COELHO:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, SEBASTIÃO HELVECIO:

NA PRELIMINAR, APROVADO O VOTO DO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

### **Mérito**

A Consulente indaga sobre a classificação orçamentária das despesas relativas aos aportes financeiros enviados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) para cobertura do déficit do Grupo Financeiro da Segmentação de Massa.

Questiona, ainda, se esta despesa deverá compor o índice de pessoal do Município e se deverá, também, ser informada no Relatório de Gestão Fiscal, no Anexo I, do Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Município.

No mérito, respondo em tese aos questionamentos formulados.

A Portaria MPS n. 403, de 11 de dezembro de 2008, do Ministério da Previdência Social, estabeleceu normas aplicáveis às avaliações e reavaliações Atuariais dos RPPS e definiu parâmetros para a segregação da massa dos segurados com objetivo de equacionamento do déficit Atuarial.

De acordo com a definição disposta no art. 2º, inciso XIX da citada Portaria, segregação da massa é a separação dos segurados do RPPS em dois grupos distintos, a partir da definição de uma data de corte, sendo um grupo intitulado de Plano Financeiro e o outro de Plano Previdenciário.

Referida data de corte, segundo o normativo, não poderá ser superior à data de implementação da segregação. Assim, os servidores admitidos anteriormente à data de corte integrarão o Plano Financeiro e os admitidos após integrarão o Plano Previdenciário.

A segregação da massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes a cada grupo.

Uma vez implementada a segregação da massa, fica vedada qualquer espécie de transferência de segurados, recursos ou obrigações entre o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário, não

se admitindo, também, a previsão da destinação de contribuições de um grupo para o financiamento dos benefícios do outro grupo.

Com base no disposto no art. 40 da Constituição da República, a Lei n. 9.717, de 27 de dezembro de 1998, que estabelece regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS, os entes federativos devem garantir tanto o equilíbrio financeiro quanto o atuarial dos respectivos RPPS. A avaliação financeira do RPPS, leva em conta as receitas e as despesas apuradas no exercício financeiro, podendo haver superávit ou déficit financeiro.

Para responder a indagação proposta, nos interessa analisar o Plano Financeiro, que é um sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, onde as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos, e pelos pensionistas serão fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo financeiro. A conta “Plano Financeiro” é subdividida em “Provisões de Benefícios Concedidos” e em “Provisões de Benefícios a Conceder”.

Nos casos em que o RPPS apresente déficit financeiro – quando as receitas auferidas não são suficientes para o pagamento das despesas com inativos e pensionistas em cada exercício –, cabe ao tesouro do ente repassar a ele o valor necessário para que atinja o equilíbrio financeiro. Portanto, tal repasse deverá ser efetuado por interferência financeira, o que não acarreta o registro de receitas e despesas orçamentárias relativas aos repasses.

Em outras palavras, os recursos repassados pelo ente para a cobertura da insuficiência do Plano Financeiro, não poderão ser deduzidos da despesa bruta com pessoal. Tais repasses deverão ser sim, contabilizados como **interferências financeiras** nos planos financeiros, nos casos de segregação de massas e quando o RPPS apresentar déficit financeiro em cada exercício e o ente ainda não tiver adotado as medidas previstas para o equilíbrio financeiro e atuarial.

A unidade gestora do RPPS só será afetada patrimonialmente pela amortização do déficit Atuarial, no momento da atualização do registro contábil da provisão matemática previdenciária (nomenclatura contábil do passivo atuarial).

A constituição e a atualização da provisão matemática previdenciária deverão ser feitas considerando-se o valor líquido do plano, que é apurado contrapondo-se a projeção dos benefícios a serem pagos e das contribuições previdenciárias a serem recebidas pela unidade gestora do RPPS, relativas a toda a massa de segurados sob sua responsabilidade.

A diferença (projeção de pagamentos menos projeção de contribuições) será o montante de recurso que deverá ser provisionado, para atender ao pagamento dos benefícios, nos curto, médio e longo prazos.

Ressalta-se que o registro da provisão matemática previdenciária será efetuado apenas na Contabilidade da unidade gestora do RPPS, porque a “dívida” é do ente público como um todo e não apenas do Poder Executivo. Ademais, no encerramento do exercício, quando da publicação do Balanço Geral, o processo de consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente público. Não fosse assim, esses valores apareceriam em duplicidade. Todavia, nada impede que os Poderes mantenham controle da dívida previdenciária, com relação ao seu regime próprio, por meio das contas de compensação.

Para efetuar o registro contábil da provisão matemática previdenciária INICIAL, o contabilista selecionará as informações constantes da avaliação atuarial do RPPS, que no caso

em voga, o ente federativo fez opção pela segregação da massa de segurados pelo plano financeiro.

Financeiramente esses valores deverão ser contabilizados no Sistema Financeiro quando do efetivo ingresso nos cofres do RPPS, devendo ser investidos de acordo com a política de investimentos da unidade gestora.

Assim, estando a segregação da massa devidamente implementada em lei, os lançamentos contábeis, de acordo com o plano de contas aplicado ao setor público (PCASP), será:

**DÉBITO: 3.5.1.3.2.01.01 – Recursos para Cobertura de Insuficiências financeiras**

**CRÉDITO: 1.1.1.1.0.00.00 – Caixa e Equivalência de caixa em moeda nacional**

---

**DÉBITO: 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos**

**CRÉDITO: 8.2.1.1.4.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos utilizada**

Quanto à segunda indagação do consultante, acerca de os aportes financeiros enviados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) para cobertura do déficit do Grupo Financeiro compõem, ou não, o índice de pessoal do Município e, se os mesmos devem, ou não, ser informados no Relatório de Gestão Fiscal, Anexo I, Demonstrativo da Despesa com Pessoal, cumpre esclarecer que, de acordo com o § 1º do art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para se calcular a despesa líquida com pessoal, deverão ser deduzidas as despesas com inativos custeadas por recursos vinculados ao RPPS, ou seja, as contribuições dos segurados, a compensação entre regimes e as receitas arrecadadas diretamente pelo RPPS e seu superávit.

Dessa forma, para os entes que optaram pela segregação de massa do RPPS, os recursos repassados pelo ente para cobertura da insuficiência do Plano Financeiro, não poderão ser deduzidos da despesa bruta com pessoal.

Por consequência, o índice de pessoal do Município não precisa ser informado no Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Anexo I, do Relatório de Gestão Fiscal, eis que a Portaria STN n. 637 de 18/10/2012, aplicada a partir do exercício financeiro de 2013, e que continua válida para o exercício de 2014<sup>1</sup>, aborda a matéria em análise nos seguintes termos:

### **3. Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados**

Recursos vinculados ao RPPS são os provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, das contribuições patronais ao RPPS e das demais receitas diretamente arrecadadas vinculadas a tal finalidade, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

[...]

---

<sup>1</sup> Pela nota de esclarecimento disponível no endereço <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21643/Nota\\_Esclarecimento\\_ed\\_MDF.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21643/Nota_Esclarecimento_ed_MDF.pdf)>, a 5ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF continua válida para o exercício de 2014, uma vez que a Portaria STN n. 637/2012 – que teve seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2013 – não foi revogada por nenhum ato normativo e está disponível no endereço <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF\\_5edicao.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5edicao.pdf)>

As despesas vinculadas serão identificadas pelos elementos de despesa, a seguir discriminados para as despesas relativas a inativos e pensionistas devidamente registradas na contabilidade, no nível de subitem da despesa:

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões;
- 05 – Outros Benefícios Previdenciários;
- 09 – Salário-Família;
- 91 – Sentenças Judiciais; e
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores

Portanto, as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com recursos não vinculados, **não serão deduzidas no demonstrativo.**

Pelo exposto, entendo que os aportes financeiros enviados ao RPPS para cobertura do déficit do Plano Financeiro devem ser classificados contabilmente sob o código 3.5.1.3.2.01.01 – Recursos para cobertura de insuficiências financeiras (DÉBITO); 1.1.1.1.0.00.00 – Caixa e Equivalência de caixa em moeda nacional (CRÉDITO); 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos (DÉBITO) e 8.2.1.1.4.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos utilizada (CRÉDITO). Ademais, tais aportes não compõem o cálculo do limite legal de gasto com pessoal do ente repassador e tampouco devem ser informados no Relatório de Gestão Fiscal, Anexo I, de demonstrativo da despesa com pessoal.

## CONCLUSÃO

Nos termos do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado em sua 5ª edição pela Portaria n. 637, de 18/10/2012, entendo que a classificação das despesas destinadas aos aportes de valores pelo Município para cobertura da insuficiência financeira do grupo de segurados pertencentes ao Plano Financeiro quando da segregação da massa deverá ocorrer sob o código 3.5.1.3.2.01.01 – Recursos para cobertura de insuficiências financeiras (DÉBITO); 1.1.1.1.0.00.00 – Caixa e Equivalência de caixa em moeda nacional (CRÉDITO); 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos (DÉBITO) e 8.2.1.1.4.00.00 – **Disponibilidade por destinação de recursos utilizada** (CRÉDITO).

E, ainda, que os respectivos aportes não compõem o cálculo do limite legal de gasto com pessoal da Prefeitura e, desta forma, não devem ser informados no Relatório de Gestão Fiscal, Anexo I, de demonstrativo da despesa com pessoal.

É o parecer que submeto a este Plenário.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

De acordo.

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO LICURGO MOURÃO:

Peço vista, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, SEBASTIÃO HELVECIO:

VISTA CONCEDIDA AO CONSELHEIRO LICURGO MOURÃO.

(PRESENTE À SESSÃO O PROCURADOR-GERAL DANIEL DE CARVALHO GUIMARÃES.)

## NOTAS TAQUIGRÁFICAS

**22ª Sessão Ordinária do Tribunal Pleno, realizada no dia 26/08/2015**

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO LICURGO MOURÃO:

### VOTO-VISTA

Na sessão do dia 3/12/14, o Relator, Conselheiro Sebastião Helvecio, submeteu ao Tribunal Pleno Consulta formulada pela então Prefeita do Município de Patos de Minas, Senhora Maria Beatriz de Castro Alves Savassi, por meio da qual indaga a respeito da contabilização de aportes financeiros feitos no plano/grupo financeiro de Regimes Próprios de Previdência Social que tenham optado pelo mecanismo da segregação de massas estabelecido pela Portaria MPS nº 403/2008, mecanismo esse que visa ao equacionamento de déficits atuariais constatados nos regimes próprios.

Em seu voto de fls. 30/35, o Relator respondeu à consulta nos seguintes termos, *in verbis*:

Nos termos do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado em sua 5ª edição pela Portaria n. 637, de 18/10/2012, entendo que a classificação das despesas destinadas aos aportes de valores pelo Município para cobertura da insuficiência financeira do grupo de segurados pertencentes ao Plano Financeiro quando da segregação da massa deverá ocorrer sob o código 3.5.1.3.2.01.01 – Recursos para cobertura de insuficiências financeiras (DÉBITO); 1.1.1.1.0.00.00 – Caixa e Equivalência de caixa em moeda nacional (CRÉDITO); 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos (DÉBITO) e 8.2.1.1.4.00.00 – Disponibilidade por destinação de recursos utilizada (CRÉDITO).

E, ainda, que os respectivos aportes não compõem o cálculo do limite legal de gasto com pessoal da Prefeitura e, desta forma, não devem ser informados no Relatório de Gestão Fiscal, Anexo I, de demonstrativo da despesa com pessoal.

Votou com o Relator o Conselheiro Wanderley Ávila, após o que solicitei vista dos autos para melhor estudo da matéria, sobretudo acerca da inclusão, ou não, dos aportes financeiros, a que se refere o Consulente, no cômputo das despesas com pessoal.

Com efeito, constata-se que a tese proposta pelo Relator encontra-se alinhada com o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, como pode ser visto, dentre outros normativos daquele órgão, pela Nota Técnica nº 633/2011/CCONF/SUBSECVI/STN.

Sugiro, porém, seja acrescido ao voto do Relator que embora os aportes periódicos (para a cobertura de insuficiência financeira do grupo de segurados pertencentes ao plano financeiro da segregação de massas) não devam ser informados no demonstrativo da despesa com pessoal do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, deverão, por outro lado, constar no Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO, especificamente no demonstrativo referente às receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, conforme disposto no inciso II de seu art. 53, de modo a evitar inconsistências nos valores publicados que, possivelmente, retratariam de forma equivocada ou no mínimo imprecisa os resultados financeiros dos regimes próprios de previdência municipais.

Em face do exposto, respondo à Consulta acompanhando, integralmente, o voto do eminente Relator, com o acréscimo acima exposto.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

Eu incorporo ao meu voto o acréscimo sugerido pelo nobre Conselheiro Licurgo Mourão.

Indago inicialmente ao Conselheiro Wanderley Ávila se ele concorda com esse acréscimo.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Eu também estou de acordo.

CONSELHEIRA ADRIENE ANDRADE:

Eu também acompanho, mas gostaria de fazer uma sugestão, porque nas notas taquigráficas consta que o jurisdicionado deveria obedecer à 5ª edição do MCASP, mas atualmente foi publicada já a 6ª edição do referido manual.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

Concordo. Se os demais eminentes Conselheiros concordarem, vamos fazer essa atualização, destacando a 6ª edição dessas normas.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

De acordo, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO LICURGO MOURÃO:

Concordo, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo com Vossa Excelência, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Também estou de acordo.

CONSELHEIRO SUBSTITUIÇÃO HAMILTON COELHO:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

APROVADO, POR UNANIMIDADE, O VOTO DO RELATOR, COM AS CONTRIBUIÇÕES DO CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO LICURGO MOURÃO E DA CONSELHEIRA ADRIENE ANDRADE.

(PRESENTE À SESSÃO O PROCURADOR-GERAL DANIEL DE CARVALHO GUIMARÃES.)

ahw/rrma

**CERTIDÃO**

Certifico que o Diário Oficial de Contas de \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ disponibilizou a **Ementa da Consulta** supra para ciência das partes.

Tribunal de Contas, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.

\_\_\_\_\_  
**Coordenadoria de Taquigrafia e Acórdão**