



MINISTÉRIO DA FAZENDA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL**

INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

**IPC 09 – REGISTRO DOS GANHOS E DAS PERDAS
NA CARTEIRA DE INVESTIMENTOS DO RPPS**

COM BASE NO MODELO DE PCASP ESTENDIDO, CONSTANTE DO ANEXO III DA IPC 00

2017

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Henrique de Campos Meirelles

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Bruno Ramos Mangualde

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Diego Rodrigues Boente

EQUIPE TÉCNICA

Ana Karolina Almeida Dias

Carla de Tunes Nunes

Gabriela Leopoldina Abreu

Gessé Santana Borges

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Júnior

Informações: (61) 3412-4905

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DOS RPPS	6
PREMISSAS UTILIZADAS	7
EXEMPLO	9

PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para toda a sociedade brasileira.

OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis relacionados a carteira de investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).
6. Os lançamentos apresentados foram baseados no modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) Estendido, constante na versão atualizada do Anexo III da IPC 00.

ALCANCE

7. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

8. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também parte das entidades da administração indireta.
9. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN n.º 634, de 19 de novembro de 2013 estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
10. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão parametrizar as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

ASPECTOS GERAIS DOS RPPS

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

12. Nesse sentido, a portaria estabeleceu:

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.

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. *(grifo nosso)*

13. Ressalta-se que os níveis detalhados no PCASP Estendido não possuem o mesmo caráter de obrigatoriedade do detalhamento do PCASP Federação, mas algumas contas servem como base para captação das informações utilizadas pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi, sistema de coleta de dados contábeis e fiscais dos entes da Federação que foi implantado em abril de 2014.

14. A opção pela adoção do PCASP Estendido em lugar de uma relação de contas específicas para o registro contábil dos atos e fatos praticados pelas Unidades Gestoras dos RPPS, conforme anteriormente disciplinado por meio de portarias específicas do MPS, teve como objetivo facilitar a harmonização dos procedimentos contábeis pelos entes da Federação instituidores de RPPS, uma vez que o PCASP já seria de adoção obrigatória.

15. Diante da necessidade de os RPPS adequarem a sua contabilidade ao disposto na Portaria, o MPS definiu que esse ajuste seguiria o prazo estabelecido na Portaria STN n.º 634 de 19 de novembro de 2013, que definiu o prazo de até o término do exercício de 2014 para implantação do PCASP e DCASP.

PREMISSAS UTILIZADAS

16. Algumas premissas foram seguidas para o desenvolvimento desta IPC:

- a. Quanto aos aspectos tributários, dada a diversidade de entendimentos, não se adentra no mérito da base de cálculo nem do momento de incidência de tributos, em particular do Pasep;
- b. Quanto aos aspectos patrimoniais, os ganhos são reconhecidos por meio de VPA (variação patrimonial aumentativa) e as perdas são reconhecidas por meio de VPD (variação patrimonial diminutiva);
 - (i) Opcionalmente, os rendimentos dos investimentos mantidos até o vencimento ou cuja valoração não esteja atrelada à marcação a mercado podem ser reconhecidos na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial (patrimônio líquido), até que o investimento seja realizado financeiramente (em geral, no resgate). Não se aplica esta opção ao reconhecimento de: perdas no valor recuperável; ganhos e perdas cambiais; e dividendos ou outras formas de distribuição de capital;
 - (ii) Quando houver uma evidência objetiva de perda no valor recuperável de um investimento, o ente deverá efetuar o registro do ajuste para perdas estimadas (e não provisão para perdas) em investimentos do RPPS de acordo com a estimativa para o período. Contudo, as perdas estimadas como **resultado de acontecimentos futuros**, independentemente do grau de probabilidade, **não são reconhecidas**. A orientação sobre a redução ao valor recuperável pode ser encontrada no MCASP 7ª edição, Procedimentos Contábeis Patrimoniais, item 7.2.
- c. Quanto aos aspectos orçamentários, os ganhos podem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita quando o investimento for realizado financeiramente. A receita orçamentária poderá ser contabilizada de acordo com as classificações por natureza da receita constantes no Ementário da Receita, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/ementario-da-receita-orcamentaria>.

- d. Ainda quanto aos aspectos orçamentários, as perdas não são reconhecidas orçamentariamente por meio de despesa. Ademais, inexistente classificação orçamentária para estas perdas.
 - e. As fontes refletem os ativos e passivos financeiros. Deste modo, muito embora seja comum a separação de fontes entre orçamentárias e extraorçamentárias, é possível alterar uma mesma fonte tanto orçamentariamente quanto extraorçamentariamente, refletindo a movimentação dos ativos e passivos financeiros.
17. Para fins de preenchimento do Balanço Financeiro, as perdas referentes aos ativos financeiros do RPPS deverão ser classificadas como “Outros Pagamentos Extraorçamentários”. A “IPC 06 – Metodologia de Elaboração do Balanço Financeiro” – versão publicada em 23/12/2014 – será oportunamente revisada para ajustar-se a este entendimento.
18. A seguir, será apresentado um exemplo hipotético de lançamentos, a partir das contas do PCASP Estendido. A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP disponível em: <http://tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>

EXEMPLO

A. Ingresso dos recursos no RPPS (R\$ 1.000,00).

Lançamento 1

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 1.000,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA	R\$ 1.000,00

Lançamento 2

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 1.000,00

Lançamento 3

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 1.000,00

B. Aplicação dos recursos e segregação dos demais recursos em caixa (R\$ 1.000,00).

A depender do tipo de investimento, o registro da aquisição poderá ser feito das seguintes formas:

Lançamento 4

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 1.000,00

C. Rendimento positivo de R\$ 25 decorrente da marcação a mercado para o período 1.

Lançamento 5

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (P)	R\$ 25,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA	R\$ 25,00

D. Rendimento negativo de R\$ 10 decorrente da marcação a mercado para o período 2.

Lançamento 6

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	R\$ 10,00
C 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (P)	R\$ 10,00

Situação 1 – Realização do investimento com Ganho

Considerando um saldo positivo de rendimento no valor R\$ 15,00 (R\$ 25 menos R\$ 10):

Lançamento S1.1

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 1.015,00
C 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (P)	R\$ 15,00

Lançamento S1.2

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 15,00
C 6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 15,00

Lançamento S1.3

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 15,00
C 8.2.1.1.1.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 15,00

Razonetes

Natureza da informação: patrimonial

1. Caixa		1. Investimentos RPPS (F)		1. Investimentos RPPS (P)							
(1)	1.000	1.000	(4)	(4)	1.000	1.000	(S1.1)	(5)	25	10	(6)
(S1.1)	1.015									15	(S1.1)
	1.015									0	
3. VPD Perda		4. VPA Aporte		4. VPA Ganho							
(6)	10		1.000	(1)		25	(5)				
	10		1.000			25					

Natureza da informação: orçamentária

6. Receita a Realizar		6. Receita Realizada		
(2)	1.000		1.000	(2)
(S1.2)	15		15	(S1.2)
	1.015		1.015	

Natureza da informação: controle

7. Disponibilidade de Recursos		8. DDR	
(3)	1.000		1.000 (3)
(S1.3)	15		15 (S1.3)
	<u>1.015</u>		<u>1.015</u>

Situação 2 – Realização do investimento com Perda

Lançamento adicional

E. Rendimento negativo de R\$ 50 decorrente de marcação a mercado para o período 3.

Lançamento 7

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	R\$ 50,00
C 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (P)	R\$ 50,00

Lançamento da realização do investimento com perda

Considerando um saldo negativo de rendimento de R\$ 35,00 (R\$25 - R\$10 - R\$ 50):

Lançamento S2.1

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 965,00
D 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (P)	R\$ 35,00
C 1.1.4.1.1.xx.xx	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO (F)	R\$ 1.000,00

Lançamento S2.2

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 35,00
D 8.2.1.1.4.00.00	DDR UTILIZADA	R\$ 35,00

Razonetes
Natureza da informação: patrimonial

1. Caixa		1. Investimentos RPPS (F)		1. Investimentos RPPS (P)						
(1)	1.000	1.000	(4)	(4)	1.000	(S2.1)	(5)	25	10	(6)
(S2.1)	965					(S2.1)	(S2.1)	35	50	(7)
	965				0				0	

3. VPD Perda		4. VPA Aporte		4. VPA Ganho			
(6)	10		1.000	(1)		25	(5)
(7)	50						
	60		1.000			25	

Natureza da informação: orçamentária

6. Receita a Realizar		6. Receita Realizada		
(2)	1.000		1.000	(2)
	1.000		1.000	

Natureza da informação: controle

7. Disponibilidade de Recursos		8. DDR		8. DDR Utilizada				
(3)	1.000	(S2.2)	35	1.000	(3)		35	(S2.2)
	1.000			965			35	