

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA: GASTOS ADMINISTRATIVOS E RESPECTIVA FONTE DE CUSTEIO

Camila Simão Costa

Agente da Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP, Bacharel em Ciências Contábeis e Graduada em Direito. cscosta@tce.sp.gov.br

RESUMO

O presente estudo visa a demonstrar a tese de que as reavaliações atuariais anuais deveriam evidenciar objetivamente a congruência entre a contribuição patronal calculada para o custeio administrativo, a taxa de administração e a dotação orçamentária atribuída à unidade gestora do RPPS.

Palavras-chave: Direito Financeiro. Previdência de Servidores Públicos. Taxa de Administração. Custeio Administrativo.

ABSTRACT

The research aims to demonstrate the thesis that the annual actuarial evaluation should objectively evidence the consistency between the employer contribution for the administrative funding, the administration fee and the budget allocation assigned to the management unit of the public sector pension schemes.

Keywords: Financial Law. Pensions for public employees. Administration Fee. Administrative funding.

Introdução

Em breve síntese, temos que, por meio das Emendas Constitucionais nº 20, de 15.12.1998, e 41, de 19.12.2003, foi assegurado aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, 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 atuarial¹.

Na legislação infraconstitucional, encontramos na Lei 9.717, de 27.11.1998, as disposições de regras gerais para a organização e funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores (RPPS), determinando que estes devam ser baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir seu equilíbrio financeiro e atuarial, observando diversos aspectos. Dentre estes, os seguintes merecem destaque: a necessidade de Reavaliação Atuarial Anual para revisão do Plano de Custeio e a vinculação de seus recursos a pagamento de benefícios e despesas administrativas².

1 Art. 40, caput, da Constituição Federal (CF).

2 Art. 1º, I e III, da Lei Federal 9.717/1998.

A referida lei também determina que, no caso de o Ente instituir RPPS, deverá definir limites para a taxa de administração, conforme parâmetros gerais³. Estipula, ainda, que o estabelecimento dos parâmetros gerais é competência da União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) (atualmente o MPAS foi transformado na Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPPS, vinculada ao Ministério da Fazenda; por isso, sempre for citado MPS/MPAS, será em virtude de a norma referenciada ter sido criada enquanto este ainda tinha o status de ministério na estrutura da Administração Pública Federal)⁴.

Hodiernamente, encontra-se em vigor a Portaria MPS 402 de 12.12.2008, que dispõe sobre os parâmetros gerais para organização e funcionamento dos RPPS. Este ato normativo prevê que poderá ser estabelecida Taxa de Administração para cobertura das despesas administrativas dos regimes por meio de lei municipal. A legislação específica deve obedecer ao parâmetro geral de até dois pontos percentuais do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS, relativo ao exercício anterior⁵.

De acordo com o que já foi exposto, surgem os seguintes questionamentos: de que forma esses gastos autorizados pelo limite máximo da Taxa de Administração serão custeados? Ou melhor, como o Ente repassará recursos financeiros para que o RPPS arque com os gastos de seu funcionamento? Ou ainda, como será calculado o custeio administrativo?

A resposta para esses questionamentos está na Portaria MPS 403 de 12.12.2008, que trata das normas aplicáveis às reavaliações atuariais dos RPPS. A mencionada norma dispõe que o Plano de Custeio é a definição das fontes de recursos necessárias para o financiamento dos benefícios oferecidos pelo Plano de Benefícios e da taxa de administração⁶.

Com base no que foi dito acima, partiremos da noção de que o custeio administrativo, com base na Taxa de Administração adotada pelo Ente, é definido dentro do Cálculo Atuarial, podendo compor a Alíquota da Contribuição Patronal definida no Plano de Custeio Normal. Assim, uma parte da arrecadação proveniente da Contribuição Patronal Normal pode ser destinada ao custeio de benefícios previdenciários e outra para custeio administrativo.

À vista disso, é possível estabelecer duas noções básicas e necessárias ao entendimento do que se propõe neste trabalho:

- a Taxa de Administração é um limite para os gastos administrativos do RPPS, que pode ser tanto o limite geral previsto na portaria ministerial quanto o limite específico definido para o RPPS na legislação municipal, obedecidos, neste caso, os parâmetros gerais da norma federal;

3 Art. 6º, VIII, da Lei Federal 9.717/ 1998.

4 Art. 9º, II, da Lei Federal 9.717/ 1998.

5 Art. 15, caput, da Portaria MPS 402/2008.

6 Art. 2º, IV, e Art. 17, §8º, ambos da Portaria MPS 403/2008.

- os Gastos Administrativos, limitados à Taxa de Administração, devem ser custeados pelo Ente que estruturou o RPPS, com possibilidade do custeio ser efetivado por meio da Contribuição Patronal Normal.

Destarte, por meio de abreviada exposição acerca de aspectos jurídicos dos gastos administrativos de um RPPS, da descrição da prática contábil adotada e do aspecto atuarial do correspondente custeio, propomo-nos a demonstrar que as reavaliações atuariais anuais deveriam evidenciar objetivamente a congruência entre a contribuição patronal calculada para o custeio administrativo, a taxa de administração e a dotação orçamentária atribuída à unidade gestora do RPPS.

A não observância dessa objetiva demonstração de compatibilidade traria o problema do aumento do risco de desvio de recursos da Contribuição Patronal Normal destinado ao custeio de benefícios previdenciários para aplicação em gastos administrativos ou, em um segundo momento, para constituição de reserva da taxa de administração prevista nos moldes do art. 15, III, da Portaria MPS 402/2008.

Além desta seção introdutória, este artigo está estruturado em quatro seções. A próxima apresenta fundamentos acerca da natureza jurídica dos gastos administrativos dos RPPS. A terceira traz síntese das normas contábeis e da prática adotada atualmente para contabilização dos recursos vinculados ao custeio administrativo do RPPS. A quarta traz resumida exposição acerca dos conceitos atuariais utilizados neste estudo. Por fim, são apresentadas as conclusões acerca de nossa análise.

2. Natureza Jurídica dos Gastos Administrativos dos RPPS

Para entender a natureza jurídica dos gastos administrativos do RPPS, primeiramente devemos compreender a natureza jurídica da unidade organizacional que os executa.

Conforme entendimento a que chegaram os participantes do “Encontro Técnico dos Tribunais de Contas do Brasil”⁷, os RPPS podem ser organizados de acordo com os seguintes modelos: Fundo Especial; Atividade Centralizada na administração direta (operacionalização a cargo de uma Secretaria, observadas as normas regentes); descentralização por meio de Autarquia ou Fundação Pública.

O “Fundo Especial”, previsto no art. 71 da Lei 4.320/64, é uma unidade orçamentária, na lição de Harrison Leite (2017, p. 239):

Todo Fundo deve estar ligado a determinado órgão da administração pública. Trata-se, na verdade, de uma descentralização do processo decisório, tornando-se justificável a individualização de determinadas receitas e sua separação do orçamento total. (grifo nosso).

7 Encontro Técnico dos Tribunais de Contas. Sediado, em 2002, no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

A “Atividade Centralizada na administração direta” enquadra-se no conceito de órgão público, proposto por Rafael Carvalho Rezende Oliveira (2017, p. 176):

Os órgãos públicos são as **repartições internas do Estado**, criadas a partir da desconcentração administrativa e necessárias à sua organização. A **criação dos órgãos públicos é justificada pela necessidade de especialização de funções administrativas**, com o intuito de tornar a atuação estatal mais eficiente (...). (grifo nosso).

Já a “Autarquia e a Fundação Pública”, segundo Hely Lopes Meirelles (2016 p. 440 e 454), são pessoas jurídicas de direito público, com função própria e típica, outorgada pelo Estado. Conforme o autor, aplicam-se às fundações de direito público todas as normas pertinentes às autarquias.

Segundo os conceitos citados a priori, em todas as suas modalidades de organização, os RPPS fazem parte da Administração Pública, submetendo-se ao regime jurídico de direito público. Os dispêndios desses regimes, enquadram-se, pois, na definição de despesa pública proposta por Harrison Leite (2017, p. 260):

Consiste no conjunto de **gastos realizados pelo Poder Público** para a consecução de suas atividades principais, com o objetivo de financiar as ações do governo, **sempre com foco na satisfação das necessidades públicas. É, assim, o desembolso realizado pelo Estado para atender os serviços públicos e os encargos assumidos no interesse geral** da sociedade. (grifo nosso).

Sendo assim, seus gastos compõem a chamada Atividade Financeira do Estado, que, na lição de Tathiane Piscitelli (2015, p. 16), é representada pelo conjunto de ações que o Estado desempenha visando à obtenção de recursos para seu sustento e a respectiva realização de gastos para a execução de necessidades públicas.

Em virtude disso, esses dispêndios estão sujeitos às diversas normas regentes da espécie, dentre as quais Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2012, p. 43) destaca as seguintes: deve seguir os trâmites e as formalidades impostos pela Lei nº 4.320/64, pela Lei nº 8.666/93 e pela Lei Complementar nº 101/2000.

Almejando explanar um dos pressupostos de nossa tese, que é a necessidade de autorização orçamentária dos gastos administrativos dos RPPS, sobreleva destacar que essas despesas obedecem ao limite das respectivas dotações orçamentárias. Essas dotações, conforme oportuna lição de Sergio Jund (2007, p. 153, *apud* RAMOS FILHO, 2012, p. 170), não são dinheiro e sim uma autorização para gastar.

Em relação ao que expomos nesta parte do estudo, podemos conceber o seguinte:

- embora ao RPPS seja permitido realizar gastos administrativos até o limite definido para a Taxa de Administração, em virtude desses dispêndios terem natureza jurídica de despesa

pública, apenas é possível efetivá-los até o limite da dotação orçamentária, que, em não sendo dinheiro, requerem uma fonte de custeio.

3. Normas Contábeis e a prática contábil na contabilização de recursos da Taxa de Administração

Os procedimentos contábeis aplicados aos RPPS deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional⁸.

Os RPPS adotarão as contas especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estendido até o 7º nível de classificação, de acordo com a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis 00 (IPC 00)⁹.

As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico e orientador, que buscam auxiliar os Entes na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para toda a sociedade brasileira¹⁰.

O PCASP Estendido, vigente para 2018, foi aprovado por meio da Portaria STN 669 de 02 de agosto de 2017. Naquela relação de contas, há a Conta Única específica para o RPPS¹¹.

Em relação à Conta única dos RPPS, esta deverá ser detalhada até o 7º nível, diferenciando especificamente os recursos de acordo com suas vinculações, sendo que há conta específica para registrar os valores movimentados nas contas bancárias que guardam recursos da taxa de administração¹².

O MCASP 7ª Edição, cujos Procedimentos Específicos foram aprovados por meio da Portaria STN 840 de 21 de dezembro de 2016, prevê, em seu item 4.3.1, que, quando da contabilização do recebimento da Contribuição Patronal, os recursos referentes à taxa de administração sejam segregados, no nível 7, em conta específica¹³.

Releva atentarmos para o fato de que tal segregação de recursos não consta no item do MCASP que orienta a contabilização arrecadação da contribuição previdenciária do servidor no RPPS¹⁴. Tal fato já nos serve de argumento para apreender que a alíquota de custeio da taxa de administração integra a alíquota patronal, mas não a alíquota de contribuição do servidor.

Até este momento, trouxemos os aspectos teóricos acerca de como deveria ser contabilizada a operacionalização da movimentação dos recursos de custeio da

8 Art. 1º, caput, da Portaria MPS 509/2013.

9 Art. 2º, caput, da Portaria MPS 509/2013.

10 Prefácio, Item 4, IPC 00.

11 PCASP Estendido: 1.1.1.1.06.00 - Compreende os valores disponíveis na Conta Única do RPPS (Consta no Plano de Contas Audep).

12 IPC 00 - Anexo III - PCASP Estendido: 1.1.1.1.06.04 - BANCOS CONTA MOVIMENTO - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO (Consta no Plano de Contas Audep).

13 Item 4.3.1 do MCASP 7ª Edição.

14 Item 4.3.2 do MCASP 7ª Edição.

Taxa de Administração dos RPPS e, segundo o que já se expôs, é lícito que se chegue às seguintes conclusões:

- o procedimento de contabilização dos recursos de custeio da taxa de administração, regulamentado no MCASP, deve ter como pressuposto de validade a existência de conta bancária vinculada para depósito dos recursos destinados ao custeio da Taxa de Administração ou, no caso de conta única, um rígido controle por fonte de recursos e código de aplicação/destinação e detalhamento até o 7º nível;
- a observância do procedimento de operacionalização de recebimentos de recursos de Custeio Administrativo e dos pagamentos das Despesas Administrativas em conta bancária específica é de grande relevância, pois, em que pese não esteja explícito no já referido manual, parece claro que a sistemática de detalhamento tenha sido estabelecida daquela maneira para dar cumprimento a exigência da LRF¹⁵.

De outro ponto de vista, dada nossa experiência em fiscalizações em RPPS, não podemos deixar de problematizar a seguinte situação: como custear os gastos administrativos, que não cessam, no RPPS em que o Ente vem se mostrando inadimplente? Afinal, o MCASP autoriza a segregação dos recursos de custeio administrativo somente no efetivo ingresso da Contribuição Patronal, oportunidade em que se retiraria do valor total pago a parcela relativa à alíquota do custeio administrativo.

Acreditamos que seja em virtude desse problema prático que a SPPS vem orientando os Gestores no sentido de que adotem procedimento diverso do que propõe o MCASP, segundo é explicitado a seguir:

[...] é permitida a constituição de reservas administrativas com as eventuais sobras da taxa de administração. Ressalta-se que, apesar de receber o nome de “reserva”, as reservas administrativas não são constituídas a partir do resultado do exercício, como é o caso de uma reserva contábil. Assim, de posse dos dados do montante da remuneração, proventos e pensões pagos no exercício financeiro anterior para os segurados vinculados ao RPPS, é aplicado o percentual definido pela legislação de cada ente, limitado a 2% desse montante. Considerando-se, por exemplo, que a base de cálculo seja de R\$14.200.000,00, para uma alíquota de 2,00%, as despesas administrativas da unidade gestora estariam limitadas a R\$ 284.000,00 para todo o exercício financeiro. [...]

Com a efetivação da reserva, a contabilidade separará os recursos destinados às despesas administrativas¹⁶.

15 Art. 8º, parágrafo único, da LRF.

16 Previdência Social. Perguntas Frequentes.

Em outras palavras, sabemos que, na prática, os gestores segregam os valores financeiros para custeio administrativo após encontrar o limite máximo de gasto permitido para o ano, por meio desse cálculo simplificado proposto pelo SPPS.

Os recursos totais são separados em conta bancária própria para efetuar o pagamento das despesas administrativas do exercício. Eventuais sobras constantes do saldo desta conta são transferidas para a conta de aplicação financeira com recursos da taxa de administração¹⁷ ou devolvidas para as contas bancárias em que são depositados os recursos vinculados a benefícios previdenciários.

Conquanto essa metodologia divulgada pela SPPS não seja tecnicamente a mais correta, pois o ideal seria que o recurso somente fosse segregado quando de seu efetivo ingresso nas contas bancárias do RPPS, a nosso ver não há como não se tolerar a referida flexibilização.

Admitir esse procedimento simplificado parece preciso, pois não se pode olvidar que, mesmo no caso de inadimplência do Ente, com a ocorrência do fato gerador da Contribuição Patronal, o direito é adquirido pelo RPPS, que deverá cobrá-la futuramente pelos meios cabíveis.

Além disso, não seria plausível cogitar que as atividades do RPPS fossem suspensas à espera de que o Ente efetivamente pagasse a contribuição patronal. Afinal, as atividades de um RPPS são perenes e de interesse público elevado, pois dela resultam pagamento de verbas alimentícias, sendo as aposentadorias e pensões, na maioria das vezes, a única fonte de renda dos beneficiários.

No entanto, esse cálculo simplificado sugerido pela SPPS não pode pretender afastar a necessária coerência que deve sempre haver entre a taxa de administração definida, com a alíquota de contribuição do custeio administrativo trazido no cálculo atuarial, integrando a Contribuição Patronal Normal e com com as dotações orçamentárias autorizadas para o exercício.

Normas acerca do Custeio Administrativo no Cálculo Atuarial

A Avaliação Atuarial é o estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano¹⁸.

De acordo com Marcos Nóbrega (2016), “o custo previdenciário será o cálculo do valor atual dos benefícios futuros dos atuais aposentados, pensionistas e servidores em atividade. A esse custo devem ser acrescidas as despesas administrativas”, de sorte que se encontre o Custo Total do Plano Previdenciário.

O estabelecimento de medidas para o custeio desse Custo Total do Plano e a busca de manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial, com apresentação

17 IPC 00 - Anexo III – PCASP Estendido: 1.1.4.1.1.14.00 - Compreende os investimentos realizados pelo RPPS, com recursos da taxa de administração, sujeitos às regras das Resoluções CMN nº 3.992/2010 e 4.392/2014 (Consta no Plano de Contas Audep).

18 Art. 2º, VI, da Portaria MPS 403/2008.

conclusiva acerca da situação do RPPS é função do Parecer Atuarial, que sintetiza tudo que é diagnosticado na reavaliação que o suporta¹⁹.

O Plano de Custeio é a definição das fontes de recursos necessárias para o financiamento dos benefícios oferecidos pelo Plano de Benefícios e da Taxa de Administração²⁰, devendo constar do Parecer Atuarial anual²¹, dividindo-se em custeio normal e suplementar quando houver déficit atuarial.

Com base no que foi dissertado, entendemos que o Custo Administrativo projetado dentro dos Cálculos Atuariais deve ser demonstrado objetivamente nas constantes das reavaliações atuariais anuais. Conferindo, assim, a necessária transparência do método de formação do plano de custeio proposto no parecer técnico.

Seria conveniente, ainda, que fosse evidenciada a compatibilidade da parcela da alíquota patronal normal reservada ao custeio administrativo com os patamares de anteriores gastos do RPPS, com a dotação projetada para o exercício em que vigorará a alíquota patronal e com o limite máximo da taxa de administração definida. Desse modo, seria possível verificar se os equilíbrios fiscal, financeiro e atuarial previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal estariam sendo atendidos.

Por todo o exposto, é lícito afirmar que o entendimento de que a aplicação de recursos vinculados à unidade gestora do RPPS em gastos administrativos seja exceção à utilização exclusiva para pagamento de benefícios previdenciários não seria tecnicamente correto; pois, desde a sua implementação, o Custeio Previdenciário Total já deve consignar recursos específicos para o custeio administrativo, desvinculados do custeio de benefícios.

Conclusão

Ante o que foi abordado, acreditamos estar satisfeita nossa proposta inicial.

Intentamos fundamentar a natureza jurídica de despesa pública dos gastos administrativos dos RPPS, sua necessária inclusão nas Leis Orçamentárias Anuais, comentar a teoria e prática contábil na transferência de recursos para a conta de taxa de administração e expor a questão do cálculo atuarial do custeio administrativo por meio de alíquota patronal.


Em que pese concordemos que a adoção da metodologia simplificada para a constituição da reserva financeira da taxa de administração, proposta pela SPPS, seja apropriada ao contexto atual, isso deveria ser procedido de forma razoável, guardando proporcionalidade com montante definido no orçamento para os gastos administrativos do exercício e respeitando o montante da contribuição patronal destinada ao custeio administrativo, especialmente quando houver intenção de constituição das reservas autorizadas no art. 15, III, da Portaria MPS 402/2008 .

19 Art. 2º, IX, da Portaria MPS 403/2008.

20 Art. 2º, IV, da Portaria MPS 403/2008.

21 A anualidade das Reavaliações Atuariais está prevista no art. 1º, I, da Lei 9.717/1998.

Ademais, definida a taxa de administração e a correspondente dotação orçamentária do exercício, por prudência e em busca do necessário equilíbrio fiscal, atuarial e financeiro, esse gasto máximo permitido necessitaria ser integralmente computado no Custo Previdenciário Total apurado nas Reavaliações Atuariais anuais, de sorte que a Alíquota de Patronal fosse sempre suficiente a cobrir integralmente os gastos da atividade de administração do RPPS e eventual reserva financeira constituída.

Uma possível extensão deste trabalho seria uma pesquisa de campo com a finalidade de verificar se os RPPS têm adotado o custeio administrativo por meio de alíquota patronal e, em caso positivo, se têm dado a necessária transparência e a compatibilização proposta neste estudo. 

Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 04 Out. 2017.

_____. Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Previdência Social. Portaria 402, de 12 de dezembro de 2008. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis nº 9.717, de 1998 e nº 10.887, de 2004. Disponível em: <http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/66/MPS/2008/402_1.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Previdência Social. Portaria 403, de 12 de dezembro de 2008. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. Disponível em: <http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/66/MPS/2008/403_1.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Previdência Social. Portaria 509, de 12 de dezembro de 2013. 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 Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS . Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/66/MPS/2013/509.htm>>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Instruções de Procedimentos Contábeis. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36614/IPC00_PlanoTransicaoImplantacaoNovaContabilidade.pdf/636c6f5c-1dc9-4a5c-96a7-970b2ce40bc4>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. PCASP 2017. ago. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/545938/PCASP+2017+-+Federa%C3%A7%C3%A3o.xlsx/5d2b3389-7b32-4896-8ecf-b47620b010d9>>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. PCASP 2017 Estendido (Anexo III – IPC 00). Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/545938/IPC+00+Anexo+3.xlsx/d052cc74-1256-46bb-aa28-040753c5721a>>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. Secretaria da Previdência. Perguntas Frequentes. Escrituração, ago. 2016. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/escrituracao-plano-de-contas-contabilizacao-da-provisao-matematica-previdenciaria-demonstrativos-contabeis/>>. Acesso em: 19 set. 2017.

INSTITUTO RUY BARBOSA. Encontro Técnico dos Tribunais de Contas do Brasil, març. 2002. Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/ruybarbosa/irb20020527.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2017

LEITE, H. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

LIMA, L. H.; SARQUIS, A. M. F. (Coord.). **Controle Externo dos Regimes Próprios de Previdência Social**: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

NOBREGA, M. A. R. Sistemas previdenciários: Aspectos Teóricos. In: LIMA, L. H.; SARQUIS, A. M. F. (Coord.). **Controle Externo dos Regimes Próprios de Previdência Social**. 1. ed. Belo Horizonte: Forum, 2016, v. 1, p. 43-78.

OLIVEIRA, R. C. R. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

PISCITELLI, T. **Direito Financeiro Esquemático**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

RAMOS FILHO, C. A. M. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.