



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA
Bacharelado em Ciências Contábeis

Vanessa Souza Diniz

A FRAGMENTAÇÃO DA GESTÃO DO RPPS DA UNIÃO E A NECESSIDADE DE
CRIAÇÃO DE UMA ENTIDADE GESTORA ÚNICA

Brasília

2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Vanessa Souza Diniz

A FRAGMENTAÇÃO DA GESTÃO DO RPPS DA UNIÃO E A NECESSIDADE DE
CRIAÇÃO DE UMA ENTIDADE GESTORA ÚNICA

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis
e Atuariais da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2016

*Dedico este trabalho aos meus pais, família,
namorado e amigos que sempre estiveram ao
meu lado. Amo vocês.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pelo dom da vida, saúde e sabedoria.

Aos meus pais Maria de Fátima e João Antonio, que me ensinaram o valor da vida, da persistência, do amor, dos estudos e da fé, devo a Deus e a eles a pessoa que sou.

Ao meu irmão João Marcos, minha madrinha Elisa e a todos os familiares que me incentivaram e acreditaram no meu potencial.

Ao meu namorado Rafael que esteve ao meu lado durante a realização do curso, por me impulsionar e encorajar todas as vezes que eu fraquejei.

Às minhas melhores amigas Aline e Amanda que estão comigo há um bom tempo nessa trajetória, com quem eu posso contar sempre.

Aos meus amigos que souberam compreender minha ausência devido à vida acadêmica e que sempre me apoiaram.

Aos amigos que a Universidade de Brasília me deu, companheiros das jornadas de estudos, pelo dia-a-dia que vai fazer falta, mas que espero levá-los para toda vida.

À minha orientadora, Diana Vaz de Lima, que acreditou, incentivou e orientou a elaboração desse trabalho me direcionando pelo caminho científico.

Aos servidores Antonio Luiz, Luciana, Pietro e Otoni pela atenção e disponibilidade para esclarecer dúvidas e fornecer dados para a pesquisa.

A todos que contribuíram de alguma forma meu muito obrigada.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	2
2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO	3
2.1 Aspectos Conceituais e Legais sobre a Entidade Gestora Única de RPPS.....	3
2.2 A Experiência da União	6
3 METODOLOGIA.....	10
4 A FRAGMENTAÇÃO DA GESTÃO DO RPPS DA UNIÃO E A NECESSIDADE DE CRIAÇÃO DE UMA ENTIDADE GESTORA ÚNICA	11
4.1 O Modelo Fragmentado da União	12
4.2 Fluxo da Execução Orçamentária e Financeira de um RPPS da União.....	13
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	16
REFERÊNCIAS	18

A FRAGMENTAÇÃO DA GESTÃO DO RPPS DA UNIÃO E A NECESSIDADE DE CRIAÇÃO DE UMA ENTIDADE GESTORA ÚNICA

RESUMO

A legislação previdenciária estabelece que após a institucionalização do regime próprio de previdência social - RPPS, cada ente federado deve possuir apenas uma unidade gestora para sua operacionalização, mas não é isso que vem sendo observado no âmbito do Governo Federal, que ainda não instituiu uma entidade gestora única. Considerando que essa exigência precisa ser observada, e que a instituição de uma unidade gestora única pode proporcionar maior transparência e eficiência na gestão do RPPS, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre a fragmentação da gestão do RPPS da União e a necessidade de criação de uma entidade gestora única. Para tratar a questão da pesquisa, foi analisada a avaliação atuarial do RPPS dos servidores civis da União relativa ao exercício de 2015, e o fluxo da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento no âmbito de uma das unidades gestoras da União. Os achados do estudo confirmam as pesquisas anteriores, de que as atividades de concessão, pagamento e manutenção dos benefícios do RPPS da União são feitas de modo fragmentado entre os diversos Poderes, e que os gestores responsáveis pelo pagamento dos benefícios previdenciários dos servidores públicos federais podem contar com o apoio do Sistema dos Regimes Próprios de Previdência Social - SRPPS, sendo os pagamentos efetuados no Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI.

Palavras-Chave: Regime Próprio de Previdência Social. Entidade Gestora Única. Previdência. Contabilidade Pública.

1 INTRODUÇÃO

O Regime Próprio de Previdência dos Servidores - RPPS previsto no art. 40 da Constituição Federal de 1988 abrange os servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. Conforme disposto na Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre as regras gerais para funcionamento e organização desses regimes, o RPPS é administrado por uma unidade gestora própria, cuja conta de fundo deve ser distinta da conta do Tesouro da entidade federativa (art. 6º, II).

De acordo com a Carta Magna (art. 40, § 20 da CF de 1988), após a inclusão da Emenda Constitucional nº 41/2003, fica vedada a existência de mais de um RPPS para os servidores titulares de cargo efetivo, e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal, ressalvado o disposto no art. 142, § 3º, X, que abrange os militares das Forças Armadas inativos e seus pensionistas.

Segundo Caetano (2010, p. 11), a instituição de uma entidade gestora única amplia os ganhos obtidos por meio das economias de escala e sinergias em decorrência do fim da execução das mesmas tarefas por diferentes equipes, e torna o RPPS menos suscetível a fraudes. Contudo, de acordo com Calazans et al (2011, p. 32), a integração dos Poderes tem-se apresentado entre as dificuldades descritas para a implantação da unidade gestora única de RPPS, além da falta de integração dos sistemas de pessoal.

Na visão de Calazans et al (2011, p. 12), na ausência de critérios e requisitos que garantissem viabilidade e sustentabilidade financeira dos RPPS, as despesas com aposentados e pensionistas dos entes federados vem comprometendo cada vez mais o gasto com pessoal, acarretando consideráveis déficits nos sistemas próprios de previdência das três esferas do Governo brasileiro.

Na prática, as principais razões que têm levado os entes federados a criarem a entidade gestora de seus RPPS têm sido a necessidade de obediência às normas e a manutenção do certificado de regularidade previdenciária - CRP, cujo fim último é o recebimento dos repasses voluntários da União Federal, e não a preocupação com o beneficiário do regime, o que denota aparente falta de maturidade previdenciária (CALAZANS et al, 2011, p. 32).

O mesmo problema tem sido observado no âmbito do Governo Federal, que, após quase 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, e de 15 anos da EC 41/2003,

ainda não instituiu uma entidade gestora única, o que vem fragilizando a gestão desses regimes (Acórdão TCU 2.059/2012).

Diante do exposto, considerando que de acordo com o Tribunal de Contas da União a entidade gestora do regime próprio de previdência social da União precisa ser regulamentada (TCU, 2012) e que a sua instituição pode proporcionar maior transparência e eficiência na gestão do RPPS (CALAZANS ET AL, 2011, p. 6), o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre a fragmentação da gestão do RPPS da União e a necessidade de criação de uma entidade gestora única.

Para tratar a questão da pesquisa, foi analisado o Anexo IV.7 - Avaliação Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Cíveis da União relativo ao exercício de 2015, elaborado em conformidade com Art. 4º, § 2º, IV, da Lei Complementar nº 101/2000, e consultada a transação >CONUG (consulta unidade gestora) do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, buscando identificar os órgãos que efetuam o pagamento de benefícios vinculados ao RPPS no âmbito da União.

Para compreender o fluxo da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de aposentados no âmbito de uma das unidades gestoras da União, foi realizada uma visita "in loco" em uma unidade gestora localizada na cidade de Brasília, responsável por administrar os recursos da contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSSS), no mês de maio de 2016.

Além desta introdução, este estudo é composto por quatro seções. Na seção 2 é apresentado o referencial teórico-normativo sobre o tema, trazendo os requisitos para a criação de uma unidade gestora única e a experiência da União. A metodologia da pesquisa é apresentada na seção 3. Na seção 4, são apresentadas as análises do estudo. As considerações finais são apresentadas na seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Aspectos Conceituais e Legais sobre a Entidade Gestora Única de RPPS

A Lei nº 9.717/1998 estabelece que fica facultado ao ente federado a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, com a existência de conta de fundo distinta da conta Tesouro da unidade federativa (art. 6º, II). Após a sua institucionalização, o RPPS será considerado uma entidade contábil, administrado por uma unidade gestora própria (LIMA e GUIMARÃES, 2009, p. 20).

Segundo o disposto na Orientação Normativa MPS/SPS nº 2 de 2009, a unidade gestora é a entidade ou órgão integrante da estrutura da administração pública de cada ente federativo que tenha por finalidade a administração, o gerenciamento e a operacionalização do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios, ficando vedada a existência de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente federativo (art. 2º, V, Portaria MPS nº 402/2008).

A Lei nº 10.887/2004 dispõe que a unidade gestora única do RPPS será composta por um colegiado e contará com participação paritária de representantes e de servidores públicos civis dos Poderes da União, competindo aos seus membros acompanhar e fiscalizar a administração da Entidade (art. 9º, I). Deverá ainda, a cada cinco anos, no mínimo, realizar um levantamento previdenciário, abrangendo todos os aposentados e pensionistas do RPPS. Também disponibilizará ao público as informações atualizadas sobre os dados contábeis, como receita e despesa, do RPPS, bem como os critérios e parâmetros adotados para garantir equilíbrio financeiro e atuarial (art.9º, I e II).

De acordo com Nogueira (2012, p. 154), a criação de uma unidade gestora única tem por objetivo conceder uniformidade ao RPPS de cada ente federativo, evitando que, por meio da criação ou aplicação diferenciada de regras, se criem privilégios em favor de Poderes, órgãos ou categorias, além de possibilitar o desenvolvimento de uma estrutura administrativa com maior grau de especialização, profissionalização e capacitação técnica, tanto no que se refere à concessão dos benefícios como à gestão dos recursos previdenciários.

Para Calazans et al (2011, p. 14), para ser configurada como entidade gestora única de RPPS deve existir uma entidade ou órgão da administração pública responsável pela administração e consolidação do regime, pela arrecadação e gestão de recursos, pela gestão de concessão pagamento de manutenção das aposentadorias e pensões, pela individualização dos RPPS (exceto os militares), e, ainda, pela instituição de conselhos administrativo e fiscal, para fiscalizar e acompanhar o regime e a representação dos servidores nos conselhos e garantir aos beneficiários acesso às informações e transparência da gestão RPPS.

O art. 15, I, da Orientação Normativa do Ministério da Previdência Social nº 02, de 2009, estabelece que os RPPS sejam administrados por entidade gestora única vinculada ao Poder Executivo, que “contará com colegiado ou instância de decisão, no qual será garantida a representação dos segurados, cabendo-lhes acompanhar e fiscalizar sua administração”, quedando-se silente quanto à garantia da representação paritária.

De acordo com Lima e Guimarães (2009, p. 21), objetivando atender a esses dispositivos legais, os RPPS podem ser constituídos sob a forma de fundo especial, de autarquia ou de fundação pública, com o devido registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) junto à Receita Federal do Brasil.

De acordo com a Lei 4.320/64, o Fundo Especial representa o produto de receita especificada, que por lei, se vincula à realização de determinados objetivos ou serviços (art. 71). A Autarquia, por outro lado, é uma entidade administrativa autônoma, criada por lei com personalidade jurídica de direito público com patrimônio próprio e atribuições estatais específicas para realizar os fins que a lei lhe atribuir (Art. 5º, I, Decreto-Lei nº 200/67).

Se a unidade gestora de RPPS for constituída na forma de Fundação Pública, será dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa, patrimônio próprio, e funcionamento custeado basicamente por recursos do Poder Público, ainda que sob forma de prestação de serviços, criada por lei para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público (Art. 5º, II, Decreto-Lei nº 200/67).

Registre-se que o RPPS só será instituído a partir da entrada em vigor da lei que assegurar a concessão dos benefícios de aposentadoria e pensão, independente da criação de unidade gestora ou do estabelecimento de alíquota de contribuição. A simples extinção da unidade gestora não afeta a existência do RPPS. (art. 3º, § 3º, ON nº 2/2009).

A legislação previdenciária prevê também que a unidade gestora dos RPPS dispõe de um limite de recursos para fazer face aos seus gastos administrativos, que pode ser controlado em conta contábil específica e com possibilidade de acumulação, a fim de constituir reserva, para utilização em exercícios posteriores, intitulado "taxa de administração".

Na hipótese de a unidade gestora do RPPS possuir competências diversas daquelas relacionadas à administração do regime previdenciário, deverá haver o rateio proporcional das despesas relativas a cada atividade para posterior apropriação nas rubricas contábeis correspondentes, observando-se, ainda, que, se a estrutura ou patrimônio utilizado for de titularidade exclusiva do RPPS, deverá ser estabelecida uma remuneração ao regime em virtude dessa utilização (Orientação Normativa nº 2/2009, § 1º).

Registre-se que mesmo que eventualmente o RPPS faça a opção pela segregação da massa - quando há a separação dos seus segurados em dois grupos distintos, a partir da definição de uma data de corte - o conceito de unidade gestora única não muda, já que mesmo que o ente público assuma o pagamento dos benefícios concedidos anteriores à criação da

unidade gestora, efetuará, ele próprio, o pagamento dos benefícios ou fará transferência de recursos para que a sua unidade gestora operacionalize o pagamento desses benefícios (NOGUEIRA, 2012, p. 172).

Segundo informações disponíveis no site do MPS, o RPPS e Unidade Gestora são duas coisas distintas, uma trata-se do regime próprio em si, a outra trata da gestão desse regime próprio. Assim, é exigido que o RPPS tenha uma unidade gestora, mas não deve deixar de existir pela falta de uma, pois a simples extinção da unidade gestora não afeta a existência do RPPS (Orientação Normativa nº 2/2009, MPS).

2.2 A Experiência da União

De acordo com o Tribunal de Contas da União (2012), o Sistema de Previdência Pública da União possui uma classificação específica, que engloba três diferentes regimes: (i) o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), abrangendo os trabalhadores da iniciativa privada, funcionários públicos celetistas, comissionados, temporários e os agentes políticos (FERREIRA, 2013); (ii) o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos Civis da União (RPPS); e (iii) os Encargos Financeiros da União, envolvendo os militares inativos e seus pensionistas.

Além desses regimes, foi instituído pela Lei nº 12.618/2012 e pelo Decreto nº 7.808/2012 o regime de previdência complementar dos servidores federais, autorizando a criação das Fundações de Previdência Complementar dos Servidores Públicos Federais (Funpresp). De acordo com o Tribunal de Contas da União, cada um desses regimes está instituído por regramento jurídico próprio, cada qual definindo regras específicas de financiamento e de usufruto dos benefícios previstos. (TCU, 2014).

O RPPS da União, incluídas suas autarquias e fundações, foco do presente estudo, abrange os servidores federais titulares de cargo efetivo e possui caráter contributivo e solidário, mediante a contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos, aposentados e dos pensionistas (art. 40, CF/1988).

Atualmente, na gestão do RPPS da União há diferentes concessões de aposentadorias e pensões dependendo do Poder a que refere, sendo o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (PSS) disciplinado no Título VI da Lei nº 8.112/1990, que teve alterados apenas alguns dispositivos relacionados às regras de concessão dos benefícios.

Conforme o disposto na Seção XIV da ON MPS nº 2/2009, aos servidores regidos pelo RPPS são concedidas as mesmas espécies de benefícios previstos pelo RGPS: aposentadoria,

pensão, auxílio e outros benefícios previdenciários, de acordo com as características previstas no AEPS (2014). De acordo com a Constituição Federal e a ON MPS nº 2/2009, aos beneficiários do RPPS da União são garantidos os benefícios de aposentadoria voluntária por idade, aposentadoria compulsória, aposentadoria por idade e tempo de contribuição (ATC), aposentadoria especial e aposentadoria por invalidez, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Características do benefício previdenciário concedido pelo RPPS por aposentadoria

Espécie	Grupos de Espécie	Características
Aposentadoria	Voluntária por Idade	60 anos para mulheres e 65 anos para homens, tempo mínimo de 10 anos de serviço público e 5 anos no cargo efetivo (art. 40 § 1º, III, “b”, CF/88 e art. 59, ON nº 2, MPS, 2009).
	Compulsória	Com proventos proporcionais ao tempo de contribuição, aos 70 (setenta) anos de idade, ou aos 75 (setenta e cinco) anos de idade, na forma de lei complementar; para homens e mulheres (art. 40, § 1º, II, CF/88 e EC 88/2015)
	Voluntária por Idade e Tempo de Contribuição	30 anos de contribuição e 55 anos de idade mínima para mulheres e 35 e 60 anos para homens, tempo mínimo de 10 anos no serviço público e 5 anos no cargo efetivo para ambos. Cada ano de contribuição além do mínimo reduz em 1 ano a idade mínima (art. 40, § 1º, III, “a”, CF/88 e art. 58, ON nº 2, MPS, 2009).
	Especial	Servidores que comprovem, exclusivamente, tempo de efetivo exercício do magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio, tendo os requisitos de idade e contribuição reduzidos em 5 anos (art. 8º da EC 20/98, 2º da EC 41/2003 e art. 60, ON nº 2, MPS, 2009).
	Por invalidez	Servidor que apresentar incapacidade permanente para o trabalho de acordo com laudo médico com proventos proporcionais ao tempo de contribuição (art. 40, § 1º, I, CF/88 e art. 56, ON nº 2, MPS, 2009).

Fonte: Constituição Federal (1988) e ON nº 2, MPS (2009).

O único grupo de espécie no benefício previdenciário por pensão é a pensão por morte, destinada aos dependente do servidor falecido, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Características do benefício previdenciário concedido pelo RPPS por pensão

Tipo de benefício	Modalidades do benefício	Características
Pensão	Por morte	Devida aos dependentes, o benefício será pago igual ao valor dos proventos do servidor falecido ou ao valor dos proventos a que teria direito o servidor em atividade na data de seu falecimento (art. 66, ON nº 2, MPS, 2009).

Fonte: ON nº 2, MPS (2009)

A legislação aplicada ao RPPS prevê que a espécie de benefício previdenciário na forma de Auxílio seja paga na forma de dois grupos: auxílio-doença e auxílio-reclusão, conforme Quadro 3.

Quadro 3: Características do benefício previdenciário concedido pelo RPPS por auxílio

Tipo de benefício	Modalidades do benefício	Características
Auxílio	Auxílio-doença	Segurado incapacitado para o trabalho, com base em inspeção médica (art. 52, ON nº 2, MPS, 2009).
	Auxílio-reclusão	Dependente de servidor de baixa renda que for recolhido à prisão, nos termos de cada ente federativo (art. 55, ON nº 2, MPS, 2009).

Fonte: ON nº 2 MPS (2009)

Outras espécies de benefícios também podem ser concedidas pelo RPPS, a exemplo do salário maternidade e do salário família, conforme Quadro 4.

Quadro 4: Características de outros benefícios previdenciários concedidos pelo RPPS

Tipo de benefício	Modalidades do benefício	Características
Outros	Salário-maternidade	Segurada gestante recebe o benefício por 120 dias, caso o ente crie programa específico para as mães adotivas conforme lei do ente federativo (art. 54, ON nº 2, MPS, 2009).
	Salário-família	Segurado de baixa renda que tiver dependentes, nos termos da lei de cada ente federativo (art. 53, ON nº 2, MPS, 2009).

Fonte: ON nº 2 MPS (2009)

Como se pode observar, os benefícios previdenciários concedidos no âmbito do RPPS são os mesmos definidos para o RGPS, em conformidade com o art. 5º da Lei nº 9.717/98, que garante ao servidor público titular de cargo efetivo vinculado ao RPPS os mesmos benefícios previstos na Lei nº 8.213/91, concedidos pelo RGPS. Em relação aos critérios de elegibilidade, de acordo com Jesuíno e Lima (2011, p. 5), se encontram no próprio texto constitucional e nas Emendas Constitucionais (EC) nºs. 20/98, 41/03, 47/05, 70/12 e 88/15, também critérios que são explícitos pela Orientação Normativa nº 02/SPS/MPS.

A lei 8.112/92, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das Autarquias e das Fundações Públicas Federais, apresenta em seus arts. 21 e 22 que o servidor habilitado em concurso público e empossado em cargo de provimento efetivo adquirirá estabilidade ao completar três anos de efetivo exercício, e que só perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitada em julgado ou por meio de processo administrativo disciplinar no qual lhe seja assegurada ampla defesa.

Os RPPS também mantêm regras específicas quanto aos procedimentos contábeis que devem ser observados por sua unidade gestora própria, consubstanciada na Portaria MPS nº

916/2003 e atualizações, a qual estabelece o uso de uma mesma estrutura do plano de contas (nomenclatura e codificação). Os investimentos efetuados pela unidade gestora também devem observar uma legislação própria, que estabelece os percentuais e os tipos de investimentos que podem ser efetuados (LIMA e GUIMARÃES, 2009, p. 112).

De acordo com o AEPS (MPS, 2014, p. 792-794), o MPS é órgão regulador e fiscalizador dos RPPS, que conta com o auxílio da Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPS, porém, a Medida Provisória nº 726/2016 transformou o Ministério do Trabalho e Previdência Social em Ministério do Trabalho (art. 2º, IV) e a competência sobre Previdência e Previdência Complementar estão sendo exercidas, pelo Ministério da Fazenda, com apoio das estruturas que atualmente dão suporte a elas (art. 7º, IV e art. 27, V e art. 18, parágrafo único).

Para o cumprimento dos critérios e exigências estabelecidos na Lei nº 9.717/1998, a SPS fornece um documento intitulado Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP, atestando que o ente federativo segue normas de boa gestão, de forma a assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários aos seus segurados. Conforme o Relatório da Execução Orçamentária da União (2015), as receitas referentes ao RPPS são controladas e administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), e as suas despesas pelos diversos órgãos que possuem aposentados em seus quadros.

Atualmente, o RPPS da União - composto pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e ainda pelo quadro de militares da União - possui cerca de 2,19 milhões de integrantes, sendo aproximadamente 983 mil beneficiários (aposentados e pensionistas) e 1,21 milhões de servidores ativos, conforme Quadro 5.

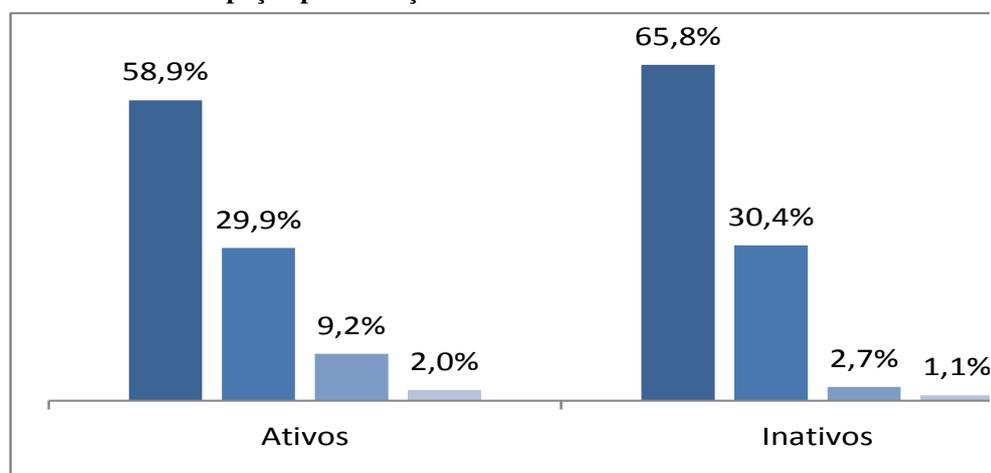
Quadro 5: Ativos, Aposentados e Pensionistas do RPPS da União nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

	2012		2013		2014		2015	
	Ativos	Apos. e Pens.						
Executivo	648.920	639.052	662.460	639.752	705.516	642.732	716.521	646.218
Militares	350.741	292.428	354.761	295.308	359.218	296.586	363.914	299.044
Judiciário	104.971	25.749	109.475	27.269	110.458	28.381	111.438	26.617
Legislativo	25.828	9.740	25.384	9.995	24.902	10.116	24.896	10.360
Total	1.130.460	966.969	1.152.080	972.324	1.200.094	977.815	1.216.769	982.239
Total Ativos e Apos. e Pens.	2.097.429		2.124.404		2.177.909		2.199.008	

Fonte: Boletim Estatístico de Pessoal e Informações Organizacionais (MPOG, 2016).

Com relação à classificação destes indivíduos por tipo de vínculo com a previdência, 55% são servidores ativos e 45% são aposentados e pensionistas. Realizando uma análise temporal, entre os anos de 2012 a 2015, verifica-se aumento de 4% no total de vínculos federais, passando de cerca de 2,1 milhões em 2012 para 2,19 milhões em 2015. Os dados também mostram que os servidores do Poder Executivo são os que mais consomem recursos previdenciários, representando quase metade dos benefícios pagos no âmbito dos RPPS em 2015 (Gráfico 1).

Gráfico 1 - Participação por Situação de Vínculo dos Servidores do RPPS da União



Fonte: Boletim Estatístico de Pessoal e Informações Organizacionais (MPOG, 2016).

Como ainda não foi instituída uma unidade gestora única de RPPS no âmbito da União, os gestores responsáveis pelo pagamento dos benefícios previdenciários dos servidores públicos federais podem contar com o apoio do Sistema dos Regimes Próprios de Previdência Social (SRPPS), que, segundo informações disponíveis no site do MPS, tem como objetivo criar e unificar o cadastro dos servidores públicos brasileiros, sob o gerenciamento do Ministério da Previdência Social e do Ministério do Planejamento. O pagamento dos benefícios, contudo, como se verá adiante desta pesquisa, é efetuado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI.

3 METODOLOGIA

O presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre a fragmentação da gestão do RPPS da União e a necessidade de criação de uma entidade gestora única. Portanto, a pesquisa é do tipo explicativa, pois identifica os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos (GIL, 2008).

De acordo com Andrade (2002) a pesquisa explicativa tem por objetivo analisar, registrar, interpretar e classificar os fenômenos estudados, identificando seus fatores determinantes, aprofunda o conhecimento da realidade, procurando a razão e o porquê das coisas. Para tratar a questão da pesquisa, serão analisados:

- i. Os dados estatísticos contemplados no anuário estatístico da previdência social (AEPS, 2014);
- ii. O Anexo IV.7 - Avaliação Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Civis da União relativo ao exercício de 2015, elaborado em conformidade com Art. 4^o, § 2^o, IV, da Lei Complementar n^o 101/2000;
- iii. A transação >CONUG (consulta unidade gestora) do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI;
- iv. O Boletim Estatístico de Pessoal e Informações Organizacionais (MPOG, 2016), com informações sobre divisão e quantitativo do RPPS da União, buscando identificar os órgãos que efetuam o pagamento de benefícios vinculados ao RPPS no âmbito da União.

Foi utilizada uma abordagem qualitativa, pois se trata de um assunto com caráter exploratório, a análise qualitativa de um objeto de investigação concretiza a possibilidade de construção de conhecimento e possui todos os requisitos e instrumentos para ser considerada e valorizada como um construto científico (MINAYO, 2011).

Os procedimentos adotados para coleta de dados foram através de pesquisa bibliográfica, realizando consultas em normativos, livros e artigos que contemplam o Regime Próprio de Previdência Social com foco na União. Segundo Cervo e Bervian (2002) a pesquisa de natureza bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências normativas e teóricas publicadas.

Para compreender o fluxo da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de aposentados no âmbito de uma das unidades gestoras da União, foi realizada uma visita "in loco" em uma unidade gestora localizada na cidade de Brasília, responsável por administrar os recursos da contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSSS), no mês de maio de 2016.

4 A FRAGMENTAÇÃO DA GESTÃO DO RPPS DA UNIÃO E A NECESSIDADE DE CRIAÇÃO DE UMA ENTIDADE GESTORA ÚNICA

4.1 O Modelo Fragmentado da União

Segundo Nogueira (2012, p. 244), embora o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG, por meio de sua Secretaria de Recursos Humanos - SRH, órgão central do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - SIPEC, exerça competência normativa e de supervisão na área de pessoal, todos os benefícios continuam sendo concedidos e geridos de forma descentralizada pelos Poderes, entidades e órgãos.

Segundo informações disponíveis no Relatório da Avaliação Atuarial do RPPS da União (MPS, 2015, p. 3-4), para apresentar os resultados da avaliação atuarial posicionados em 31 de dezembro de 2014, foram solicitados os dados cadastrais dos servidores titulares de cargo efetivo, dos magistrados, dos Ministros e Conselheiros dos Tribunais de Contas, dos membros do Ministério Público, e dos aposentados e pensionistas, demonstrando a inexistência de uma unidade gestora única no âmbito da União (Quadro 6).

Quadro 6: Distribuição do RPPS da União.

Poder Executivo	Todos os órgãos abrangidos pelo SIAPE
	Banco Central do Brasil – BACEN
	Agência Brasileira de Inteligência – ABIN
Poder Legislativo	Tribunal de Contas da União – TCU
	Câmara dos Deputados
	Senado Federal
Poder Judiciário	Supremo Tribunal Federal – STF
	Superior Tribunal de Justiça – STJ
	Superior Tribunal Militar – STM
	Tribunal de Justiça do Distrito Federal – TJDF
	Tribunal Regional Federal – TRF
	Seção Judiciária
	Tribunais Regionais do Trabalho – TRT
	Tribunais Regionais Eleitorais – TER
	Conselho Nacional de Justiça – CNJ
	Conselho Superior da Justiça do Trabalho
	Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – MPDFT
	Ministério Público Federal – MPF
	Ministério Público Militar – MPM
Ministério Público do Trabalho – MPT	

Fonte: Anexo IV.7 - Avaliação Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Cíveis da União relativo ao exercício de 2015

Conforme análise do Quadro 6, é possível verificar que os militares não foram contemplados no Relatório da Avaliação Atuarial do RPPS da União relativo ao exercício de 2015, incorrendo em erro já apontado pelo TCU no Acórdão 2.059/2012, em que se exigiu que avaliação atuarial elaborada pelo Ministério da Defesa também contemplasse reserva remunerada/reforma. No entanto, como se pode observar, o Ministério da Defesa ainda não implementou essa determinação.

Velloso (2014, p. 14) já tinha detectado a existência de inúmeras unidades gestoras no âmbito da União, afirmando que as atividades de concessão, pagamento e manutenção dos benefícios são feitas de modo fragmentado entre os diversos Poderes e mesmo dentro de um Poder do Governo Federal.

Segundo Calazans (2011, p. 13), como alguns órgãos mantêm, de forma autônoma, a elaboração da folha de pagamento de pessoal, a variedade de órgãos públicos com a autonomia para conceder e pagar aposentadorias e pensões, aliada às inúmeras atribuições dos RPPS, dificulta a criação e o funcionamento da entidade gestora única.

No tocante à receita previdenciária, a Instrução Normativa nº 1.332/2013 da Receita Federal do Brasil (RFB), que estabelece normas relativas à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), dispõe que de acordo com o art. 1º compete à RFB a normatização, cobrança, fiscalização e controle da arrecadação para o CPSS, de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações. Conforme o disposto no art. 2º desta IN, se sujeita ao pagamento da contribuição a União, Autarquias e Fundações (Inciso I) e os servidores públicos ativos ocupantes de cargo efetivo, o aposentado e o pensionista de qualquer dos poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, os magistrados da União, os ministros do Tribunal de Contas da União e os membros do Ministério Público da União (Inciso II).

Na prática, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento das contribuições é do dirigente e do ordenador de despesas do órgão ou da entidade que efetuar o pagamento da remuneração ao servidor ativo, ou do benefício ao aposentado ou pensionista. No âmbito do Poder Executivo, considera-se dirigente do órgão ou ordenador de despesas o responsável pelo órgão setorial ou seccional dos Sistemas de Pessoal Civil da Administração Federal (Sipec); no Poder Judiciário, o responsável pelo setor de pagamento do Tribunal ou da seção judiciária; e no Poder Legislativo, o Diretor-Geral do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados (IN 1.332/2013 da RFB, art. 7º, § 1º, I, II e III).

4.2 Fluxo da Execução Orçamentária e Financeira de uma Unidade Administrativa do RPPS da União

Buscando compreender o fluxo da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de aposentados no âmbito de uma das unidades gestoras da União, verificou-se que na prática o ponto de partida é a retenção da CPSSS, relativa à parte de responsabilidade

do servidor aposentado, a título de encargos da folha da unidade gestora que está a frente do RPPS daquela Unidade:

Evento (521125)	Retenção de PSSS/Emissão DARF		
Conta	Sistema	UG	Lançamento
218810101	Patrimonial	030001 -TCU	C – PSSS - Vencimentos e Vantagens

Em seguida, a unidade gestora de RPPS objeto do estudo emite o Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, utilizado para pagamento de impostos, contribuições e taxas, no âmbito Federal, tendo como favorecida a unidade gestora 170500, que pertence à Coordenação-Geral de Programação Financeira - STN/COFIN, que representa a conta única do Governo Federal:

Evento (583801)	Controle da Emissão de DARF		
Conta	Sistema	UG	Lançamento
792110000	Controle	030001 -TCU	D – Emissão de DARF
892110000	Controle	030001 -TCU	C – Execução de Emissão de DARF

Os recursos são então recepcionados pela conta única do Governo Federal e ficam destinados a uma conta de limite de saque com vinculação de pagamento da folha de benefícios previdenciários:

Evento (531034)	Realização Rent. PSSS – Folha		
Conta	Sistema	UG	Lançamento
218810101	Patrimonial	030001 -TCU	D – PSSS - Vencimentos e Vantagens
Evento (561710)	Registro DARF com Vinc. De Pagamento		
491010101	Patrimonial	170500 – STN	C – VPA Bruta a Classificar Arrecadadas por DARF
Evento (543919)	Registro DDR a Classificar		
111122001	Patrimonial	170500 – STN	D – Conta Única - Banco Central do Brasil
Evento (563785)	Baixa Limite de Saque – DARF		
111122001	Patrimonial	030001 -TCU	C – Limite de Saque com Vinculação de Pagamento

Com a fonte de recursos definida e disponível, são então realizados os diversos estágios da despesa pública, desde o empenho da folha de benefícios previdenciários, até o seu pagamento final:

Evento (401003)	Cont. Empenho-Liquidado Pago		
Conta	Sistema	UG	Lançamento
622920103	Orçamentário	030001 -TCU	D – Empenhos Liquidados a Pagar
622130300	Orçamentário	030001 -TCU	D – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
622920104	Orçamentário	030001 -TCU	C – Empenhos Pagos
622130400	Orçamentário	030001 -TCU	C – Crédito Empenhado Liquidado Pago
Evento (401003)	Cont. Empenho-Liquidado Pago		
Conta	Sistema	UG	Lançamento
821130000	Controle	030001 -TCU	D – Disponibilidades por Destinação de Recursos Comprometida por Liquidação

799914400	Controle	030001 -TCU	D – Controle de Pagamento de Natureza Orçamentária
821140000	Controle	030001 -TCU	C – DDR Utilizadas por Pagamento Despesa Orçamentária e Outros
899914400	Controle	030001 -TCU	C – Controle de Pagamento de Natureza Orçamentária

Evento (583519) Reg. do Liquidado Pago			
Conta	Sistema	UG	Lançamento
622920203	Orçamentário	030001 -TCU	D – Crédito Liquidado a Pagar - Controle na UO
622920204	Orçamentário	030001 -TCU	C – Crédito Pago - Controle na UO

Evento (561710) Registro DARF com Vinc. Pagamento			
Conta	Sistema	UG	Lançamento
892110100	Controle	030001 -TCU	D – DARF a Emitir
791100000	Controle	030001 -TCU	D – Pagamentos Efetuados
892110200	Controle	030001 -TCU	C – DARF Emitido
891100000	Controle	030001 -TCU	C – Execução de Pagamentos Efetuados

Evento (583078) Reg. DARF Emitido – STN/Cofin			
Conta	Sistema	UG	Lançamento
792110000	Controle	170500 – STN	D – Emissão de DARF
892110500	Controle	170500 – STN	C – DARF Emitido - Controle Órgão Central Programação Financeira

Evento (543919) Registro DDR a Classificar			
Conta	Sistema	UG	Lançamento
721110000	Controle	170500 – STN	D – Disponibilidade de Recursos
821110000	Controle	170500 – STN	C – Disp. por Destinação de Recursos a Utilizar

Evento (563785) Baixa Limite de Saque – DARF			
Conta	Sistema	UG	Lançamento
218924001	Patrimonial	170500 – STN	D – Recursos a Liberar por Vínculo de Pagamento - Intraorçamentário
111110205	Patrimonial	170500 – STN	C – CTU - Recursos Vinculados com Limite de Saque

Evento (563785) Baixa Limite de Saque – DARF			
Conta	Sistema	UG	Lançamento
821150000	Controle	170500 – STN	D – DDR Comprometida Por PF ou Arrecadação Própria
721110000	Controle	170500 – STN	C – Disponibilidade De Recursos

Portanto, a partir da análise da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de aposentados realizada na entidade objeto do estudo, pode-se depreender que as atividades de concessão, pagamento e manutenção dos benefícios previdenciários são realizadas apenas parcialmente na unidade gestora analisada, demonstrando que a

fragmentação da gestão do RPPS da União não é apenas institucional, mas também operacional.

Verifica-se que somente com a unidade gestora única responsável pela concessão, pagamento e manutenção dos benefícios, será possível assegurar que as regras de cálculo, concessão e reajustamento serão aplicadas de modo uniforme para os servidores de todos os órgãos, categorias e Poderes. Enquanto os benefícios continuarem sendo concedidos e pagos descentralizadamente, haverá maior margem para erros, privilégios e fraudes (NOGUEIRA, 2012, p. 211).

A Orientação Normativa SPS nº 01/2007 foi objetiva ao estabelecer que a unidade gestora única deveria “centralizar, no mínimo, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios de aposentadoria e pensão, de todos os poderes, órgãos e entidades do ente”. Posteriormente, a Portaria MPS nº 402/2008, no artigo 10, § 2º, adotou uma redação mais vaga “deverá gerenciar, direta ou indiretamente, a concessão, o pagamento e a manutenção, no mínimo, dos benefícios de aposentadoria e pensão concedidos a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo”, indicando um abrandamento do critério (NOGUEIRA, 2012, p. 211).

Outra discussão se refere ao caso dos militares. Pode se observar que a Constituição em seu art. 40, § 20, estabelece que seja vedada a existência de mais de um regime de próprio de previdência e de mais de uma unidade gestora, ressalvando o caso dos militares disposto no art. 142, § 3º, X, dessa forma, entende-se que o termo “unidade gestora” ultrapassa a ideia de único, observando que os militares possuem um regime administrativo diferenciado, segundo Acórdão 2.059/2012 do TCU. Conforme o disposto no art. 7º da ON 2/2009, é vedada a existência de mais de um RPPS para servidor público titular de cargo efetivo por ente federativo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar uma discussão sobre a fragmentação da gestão do RPPS da União e a necessidade de criação de uma entidade gestora única, a partir da análise da avaliação atuarial do RPPS dos servidores civis da União relativa ao exercício de 2015, e do fluxo da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de aposentados no âmbito de uma das unidades gestoras da União.

A revisão da literatura mostrou que a gestão do RPPS deve ser centralizada e instituída uma unidade gestora única, com a finalidade de administrar, gerenciar e operacionalizar o RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios, ficando vedada a existência de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente federativo.

Os achados mostram que há no âmbito da União três diferentes regimes públicos: o RGPS, abrangendo os trabalhadores da iniciativa privada, funcionários públicos celetistas, comissionados, temporários e os agentes políticos; o RPPS, objeto do estudo, destinado aos servidores civis de cargo efetivo; e os Encargos Financeiros da União, envolvendo os militares inativos e seus pensionistas; há também, o regime de previdência complementar dos servidores federais, cada qual definindo regras específicas de financiamento e de usufruto dos benefícios previstos.

Os benefícios previdenciários concedidos no âmbito do RPPS são aposentadoria e pensão, mas podem ser os mesmos definidos para o RGPS, porém, os critérios de elegibilidade são diferenciados. O RPPS da União é composto pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do quadro de militares, e possui cerca de 2,19 milhões de integrantes, sendo aproximadamente 983 mil beneficiários (aposentados e pensionistas) e 1,21 milhões de servidores ativos.

Ao analisar o Relatório da Avaliação Atuarial do RPPS da União relativo ao exercício de 2015, verificou-se uma variedade de unidades gestoras operacionalizando ações com o apoio do Sistema dos Regimes Próprios de Previdência Social - SRPPS, fornecido pelo Ministério da Previdência Social para definir, documentar, desenvolver e carregar o banco de dados dos servidores públicos vinculados às suas respectivas unidades.

A partir da análise da execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de aposentados realizada em uma unidade administrativa gestora de RPPS da União, verificou-se que as atividades de concessão, pagamento e manutenção dos benefícios previdenciários são realizadas apenas parcialmente pela unidade gestora, sendo o pagamento realizado pela conta única da STN, demonstrando que a fragmentação da gestão do RPPS da União não é apenas institucional, mas também operacional, portanto, a União não possui unidade gestora única, em desacordo com os preceitos do art. 40, § 20 da Constituição Federal.

Para futuras pesquisas, recomenda-se a analisar a Contribuição Patronal Seguridade Servidor Público – CPSS como receita tributária.

REFERÊNCIAS

CAETANO, Marcelo Abi-Ramia. **Instrumentos de controle da despesa com pessoal inativo e pensionistas de Estados, municípios e do distrito federal**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro, texto para discussão nº 1.502, jul.2010.

LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. **Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social**. Brasília: MPS, 2009. – (Coleção Previdência Social, Série Estudos; v.29, 1ª Ed).

CALAZANS, Fernando Ferreira, et al. **A Importância da Entidade Gestora Única nos Regimes de Previdência Social: o caso dos estados membros da Federação**. Texto para Discussão nº 17. Grupo de Estudos – 2011 Núcleo 4 Pesquisa apresentada ao Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros Subgrupo: Sistema de Previdência dos Estados. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/textos-para-dissertacao/arquivo.2013-04-17.1616666768>> Acesso em: 30/mar/2016.

JESUÍNO, Fernando Donizette; LIMA, Diana Vaz de. **Impacto Nas Contas Previdenciárias: Critérios De Elegibilidade Dos Regimes De Previdência Social E A PNAD 2009**. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB1213.pdf>> Acesso em: 30/mar/2016.

_____. Ministério da Previdência Social (2014). **Anuário Estatístico da Previdência Social – Ano I (1988/1992)** – Brasília: MPS; DATAPREV, 2014. Disponível em: <<http://www.mtps.gov.br/dados-abertos/dados-da-previdencia/previdencia-social-e-inss/anuario-estatistico-da-previdencia-social-aeps>> Acesso em 30/mar/2016.

FERREIRA, Mauro André B. **Análise Comparativa RPPS E RGPS**. Goiânia, outubro de 2013. RPPS Brasil Consultoria Ltda. (Instituição Credenciada pela CVM). Disponível em: <<http://www.rppsbrasil.com.br/DocsJuridicos/An%C3%A1lise%20RPPS%20x%20RGPS%202013.pdf>> Acesso em 10/abr/2016.

VELLOSO, Raul. **Desafios para a Sustentabilidade do RPPS da União**. Brasília, outubro de 2014. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/Raul_Velloso.pdf> Acesso em 15/abr/2016.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária da União – Sintético, Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/relatorio-resumido-de-execucao-orcamentaria>> Acesso em 18/abr/2016.

Boletim Estatístico de Pessoal e Informações Organizacionais, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/servidor/publicacoes/boletim_estatistico_pessoal/2016/160614_bol238_fev2016_parte_i.pdf> Acesso em 18/abr/2016.

Anexo IV. 7 – Avaliação Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Civis – RPPS da União (Art. 4º, § 2º, Inciso IV, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000). Ministério da Previdência Social, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/PLN/2015/ANEXOS/Anexo%20IV.7%20-%20Avaliacao%20Atuarial%20%20RPPS.pdf> Acesso em: 22/abr/2016.

NOGUEIRA, Naron Gutierre. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial do RPPS: De Princípio Constitucional a Política Pública de Estado**. Coleção Previdência Social. Série Estudos, v.34. Brasília: MPAS, 2012. Disponível em: <<http://www.mtps.gov.br/publicacoes-do-mtps/previdencia/outras-publicacoes>> Acesso em: 22/abr/2016

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. **Orientação Normativa nº 1**, de 23 de janeiro de 2007, do Ministério de Previdência Social – MPS. Regimes Próprios de Previdência Social. Revogada pela ON nº 2/2009, MPS.

_____. **Orientação Normativa nº 2**, de 31 de março de 2009, do Ministério de Previdência Social – MPS. Regimes Próprios de Previdência Social.

_____. **Instrução Normativa nº 1.332**, de 15 de fevereiro de 2013, da Receita Federal do Brasil – RFB. Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/cpss>>. Acesso em: 10/mai/2016

_____. **Portaria nº 402**, de 10 de dezembro de 2008, do Ministério de Previdência Social – MPS. Parâmetros e Diretrizes Gerais para Organização e Funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social.

_____. **Acórdão 2.059 de 2012**, do Tribunal de Contas da União – TCU. Auditoria no sistema brasileiro de previdência pública. Avaliação dos déficits, fontes de financiamento e equilíbrio atuarial dos regimes de previdência geral (RGPS), dos servidores civis (RPPS) e dos militares.

_____. **Lei nº. 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

_____. **Lei nº. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

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

_____. **Lei nº. 10.887**, de 18 de junho de 2004. Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis nos 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências.

_____. **Decreto-Lei nº. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. **Decreto nº. 7.808**, de 20 de setembro de 2012. Cria a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo - Funpresp-Exe, dispõe sobre sua vinculação no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências.

_____. **Medida Provisória nº. 726**, de 12 de maio de 2016. Altera e revoga dispositivos da Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação: Noções Práticas**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, A. L. BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Análise qualitativa: teoria, passos e fidedignidade**. 2011.