



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 740360/19
ASSUNTO: CONSULTA
ENTIDADE: FOZ PREVIDÊNCIA DE FOZ DO IGUAÇU
INTERESSADO: AUREA CECILIA DA FONSECA
ADVOGADO /
PROCURADOR GUSTAVO OSVALDO DE LEÓN FERRAZ
RELATOR: CONSELHEIRO IVENS ZSCHOERPER LINHARES

ACÓRDÃO Nº 1483/20 - Tribunal Pleno

Consulta. Utilização de recursos aportados para cobertura de déficit atuarial de RPPS. Pela resposta nos seguintes termos: Impossibilidade de utilização de recursos destinados à cobertura do déficit atuarial para suprir insuficiência financeira do RPPS antes do prazo mínimo de 5 anos. A utilização antecipada e indevida dos recursos traz desequilíbrio atuarial ao RPPS, sujeitando os responsáveis às sanções previstas na Lei nº 9.717/1998, bem como à apuração de responsabilidades nos diversos âmbitos de fiscalização.

1. A autarquia Foz Previdência de Foz do Iguaçu, formulou consulta ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná acerca da possibilidade de utilização de recursos financeiros transferidos pelo respectivo Poder Executivo sob a rubrica de aportes para cobertura de déficit atuarial.

A consulta foi protocolada nesta Corte mediante encaminhamento de parecer jurídico ofertado pela Procuradoria Autárquica Municipal (peças 2 e 3), no qual se contextualiza que, mediante a Lei nº 4.445/2016, o Município aprovou plano de amortização para equacionamento do déficit atuarial do Fundo Financeiro de seu Regime Próprio de Previdência Social, estruturado sob o regime financeiro de repartição simples. Nesse sentido, a Diretoria Executiva da entidade previdenciária apresentou os seguintes quesitos à ponderação:

- a) Quais as consequências de se utilizar tais recursos [provenientes de aportes para cobertura de déficit atuarial]



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

antes do prazo mínimo de 5 anos de investimentos previstos na Portaria nº 746/2011 [do Ministério da Previdência Social]?

b) O Município, ao empenhar tais despesas como “aporte para cobertura do déficit atuarial do RPPS” utilizou o elemento de despesa “97”, não incidindo, portanto, no cálculo de gastos com pessoal. Caso tais valores sejam utilizados antes do prazo mínimo de 5 anos de investimentos, haverá alguma implicação, como por exemplo, a revisão do cálculo do índice de pessoal da época em que houve o repasse?

c) É possível utilizar os recursos transferidos a título de “aporte para cobertura do déficit atuarial do RPPS” antes do prazo mínimo de 5 anos, empenhando as despesas no RPPS com a fonte 001 (recursos do tesouro descentralizados) de maneira a incidir no momento do pagamento do empenho no índice de despesas com pessoal do Município?

As respostas ofertadas pelo órgão de assessoria local consignaram:

a) a inexistência de consequências explícitas à inobservância das disposições da Portaria MPS nº 746/2011, a despeito da possibilidade de responsabilização do Prefeito e do Município, nos âmbitos político, administrativo e penal; b) eventuais reflexos no cômputo de tais gastos no índice de despesas com pessoal; e c) a impossibilidade de utilização de tais recursos vinculados antes do prazo estabelecido na norma regulamentar.

Mediante o Despacho nº 1500/19 (peça 7), a consulta foi recebida, ressaltando-se que, apesar de ter sido apresentada para a resolução de caso concreto, o questionamento comportaria resposta em tese, nos termos regimentais.

Assim, seguiram os autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca, que relacionou os precedentes que mais se aproximam da matéria (Informação nº 143/19, peça 9).

Remetidos os autos à Coordenadoria de Gestão Municipal - CGM, a unidade encaminhou o expediente à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, que registrou o potencial impacto da resposta ofertada em procedimentos, sistemas ou fiscalizações desta Corte (Despacho nº 87/20, peça 11).

Restituído o feito à CGM, foi emitida a Instrução nº 227/20 (peça nº 12), na qual a unidade corroborou em linhas gerais a linha de raciocínio desenvolvida pelo parecerista local, acrescentando a possibilidade de deflagração



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

de tomadas de contas para efetivação do recálculo do índice de despesas com pessoal. Ademais, sugeriu a deflagração imediata de tomada de contas extraordinária para elucidação das alegações de ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias. Em suma, opinou pela resposta nos seguintes termos:

- a) As consequências podem tomar diversos contornos, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, na medida que cabe a incidência das sanções administrativas previstas na Lei Orgânica deste Tribunal de Contas, bem como da imputação de crime de responsabilidade previsto no art. 1º, IV, do Decreto-Lei nº 201/1967, e até mesmo da configuração de improbidade administrativa nos termos do art. 11 da Lei nº 8.492/1992.
- b) Conforme salientado, a utilização dos valores aportados antes do prazo determinado implica uma desnaturalização do elemento de despesa criado para específica finalidade, implicando diretamente na receita corrente líquida. Assim, enseja a instauração de tomadas de contas que culminem no recálculo da despesa com pessoal.
- c) Como já exposto, é expressamente vedada a desafetação dos valores antes do tempo de cinco anos, pois, deste modo, a finalidade de constituição de reserva financeira para equacionamento do déficit atuarial estaria prejudicada.

Do mesmo modo, o Ministério Público de Contas, mediante o Parecer nº 346/20 (peça 114), opinou pelo fornecimento de resposta nos seguintes termos:

- a) A utilização de recursos aportados para cobertura de déficit atuarial antes do prazo regulamentar estabelecido impõe novo desequilíbrio atuarial ao RPPS, sujeitando os responsáveis às sanções previstas na Lei nº 9.717/1998, bem como à apuração de responsabilidades nos diversos âmbitos de fiscalização – conforme exame a ser realizado no caso concreto.
- b) A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 19, § 1º, inciso VI, alínea “c”, ressalva do cômputo de despesas com pessoal os gastos com inativos custeados com recursos provenientes de receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro. Impõe-se a este quesito, não obstante, a resposta ofertada ao anterior.
- c) Não é possível a utilização de recursos destinados à cobertura do déficit atuarial para suprir insuficiência financeira do RPPS.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Em virtude da juntada da documentação contida nas peças n° 15/17, em que a consulente acrescenta o argumento da excepcionalidade do momento decorrente da pandemia causada pelo COVID-19, que, em tese, no seu entender, em razão da sensível queda de arrecadação por parte dos entes federados, poderia somar-se às justificativas para a flexibilização do prazo de 5 (cinco) anos previsto na Portaria n° 746/2011 do Ministério da Previdência Social, pelo Despacho n° 495/20 (peça 18), retornaram os autos à CGM e ao Ministério Público de Contas.

Na Instrução n° 1310/20 (peça 18), a Coordenadoria, reitera sua manifestação anterior, aduzindo, em relação à indicação da entidade, de que a crise financeira se deve ao não recolhimento de contribuições previdenciárias em governos anteriores, que *“Por mais que sua postura proativa seja louvável e demonstre o agir de boa-fé da autarquia previdenciária, esta Unidade crê que o instrumento adequado para avaliar e processar estas informações seja a tomada de contas extraordinária, pois discussão nos autos de consulta dos motivos que ensejaram os questionamentos desnatura o feito”* (fl. 5).

No mesmo sentido, o Parecer n° 114/20 (peça 21), do Ministério Público de Contas, em que, ao final, salienta não estar *“alheio às dificuldades locais relatadas pela consulente, nem ignora a necessidade de se encontrar solução possível ao problema. Apenas, deve-se observar que: (i) não é lícito ao Tribunal de Contas firmar, em sede de consulta, orientação contrária a norma jurídica expressa; (ii) eventuais esclarecimentos jurídicos devem ser supridos pelos órgãos de assessoria local (a Procuradoria Municipal ou, em caráter supletivo, a Procuradoria-Geral do Estado); e (iii) eventuais circunstâncias de fato relacionadas às falhas indicadas pela própria consulente poderão ser mais bem examinadas em expedientes próprios de fiscalização – dos quais se sugeriu a deflagração de tomada de contas, sem prejuízo de o Colendo Plenário avaliar a pertinência de se adotar outro encaminhamento”* (fl. 2).

É o relatório.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

2. Preliminarmente, a despeito de a presente consulta versar sobre uma situação concreta vivenciada pela autarquia Foz Previdência, fato é que os questionamentos formulados envolvem relevante interesse público, o que possibilita a manifestação desta Corte de Contas, nos termos do §1º do art. 38 da Lei Orgânica, razão pela qual, em que pese o entendimento diverso do Ministério Público de Contas (peça nº 13, fls. 2/3), conheço da presente consulta e passa-se à análise meritória, sem, contudo, adentrar em qualquer discussão de fato relativa especificamente à entidade previdenciária consulente.

Em razão disso, as perguntas serão reformuladas e respondidas em caráter mais genérico e objetivo.

De início, destaque-se que desde a Emenda nº 20/1998, é requisito constitucional dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) a observância de critérios que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial. Tais vetores fundantes do sistema permanecem até hoje, a despeito das profundas modificações resultantes da reforma operada pela Emenda nº 103/2019.

Nessa senda, a Orientação Normativa SPS/MPS nº 02/2009 constitui importante marco regulamentar da organização dos RPPS. Em seu art. 22, o texto normativo evidencia que a garantia do equilíbrio financeiro e atuarial se dará “em conformidade com a avaliação atuarial inicial e as reavaliações realizadas em cada exercício financeiro para a organização e revisão do plano de custeio e de benefícios”. Para tanto, o parágrafo único do dispositivo faz referência às normas de atuária definidas na Portaria MPS nº 403/2008 – posteriormente revogada pela Portaria MF nº 464/2018.¹

Assim, é necessário ter-se clara a distinção entre os dois tipos de *déficit* que podem ocorrer nos Regimes de Previdência. Por um lado, o *déficit* financeiro ocorre quando “as receitas auferidas pelo RPPS são insuficientes para cobrir com inativos e pensionistas em cada exercício financeiro”.² Por outro lado, o *déficit* atuarial ocorre quando “o valor presente (VP), entre a totalidade dos ativos,

¹ Disponível em: <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/50863383>

² GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás – TCE/GO. *Acórdão nº 00015/2019*. Relator Conselheiro Substituto Vasco Cícero Azevedo Jambo. Ementa: Consulta. Requisitos de admissibilidade atendidos. RPPS. Plano de amortização. Aporte período de recursos. Contribuição suplementar. Repercussão nas despesas com pessoal. Disponível em: <<https://www.tcm.go.gov.br/site/wp-content/uploads/2019/08/AC-CONS-015-2019-processo-17680-18-Piracanjuba-CONSULTA.-REQUISITOS-DE-ADMISSIBILIDADE-ATENDIDOS.-RPPS.-PLANO-DE-AMORTIZA%C3%87%C3%83O.-APORTE-PER%C3%8DODO-DE-RECURSOS.pdf>> Acesso em: 15/02/2020.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

*avaliados a valor de mercado, vinculados ao RPPS, acrescidos do fluxo das receitas estimadas é menor que o montante das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente”.*³

Para fazer frente a uma situação de *déficit* atuarial, o ente público deverá tomar uma das duas medidas previstas no art. 53 da referida Portaria nº 464/2018 do Ministério da Fazenda para o equacionamento destes números.

A primeira medida prevista é a instituição, mediante lei, de plano de amortização com contribuição suplementar, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos, para em, no prazo máximo de 35 anos, acumular os recursos necessários à cobertura desse resultado (arts. 54 e 55).

A segunda medida é a manobra de segregação da massa de segurados, previamente aprovada pela entidade fiscalizadora no âmbito da União (art. 20, § 4º), em que parcela dos benefícios seria custeado por um *plano financeiro de repartição simples*, e outra, por um *regime de capitalização* (art. 56).

Destaque-se, a propósito, que o art. 58, IV da Portaria nº 464/2018 trouxe vedação expressa de transferência de recurso entre fundos: “*IV - fica vedada transferência de beneficiários, recursos ou obrigações entre os fundos, não se admitindo, também, a previsão da destinação de contribuições de um grupo para o financiamento dos benefícios do outro, ressalvada a revisão da segregação de que trata o art. 60;*”

Finalmente, de modo complementar às duas medidas anteriores também é possível realizar: a) o aporte de bens, direitos e ativos; b) o aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e c) a adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS.

Neste cenário normativo, foi editada a Portaria MPS nº 746/2011,⁴ que definiu os requisitos para a contabilização orçamentária dos recursos correspondentes aos referidos aportes, tendo estabelecido em seu art. 1º, §1º que os “*aportes para cobertura de déficit atuarial do RPPS*” ficarão sob a responsabilidade da unidade gestora, devendo: I - ser controlados separadamente dos demais recursos de forma a evidenciar a vinculação para qual foram instituídos;

³ *Ibidem.*

⁴ Disponível em: <<http://sa.previdencia.gov.br/site/2016/07/PORTARIA-746.pdf>>



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

e II - permanecer devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes, no mínimo, por 05 (cinco) anos.

Nesse contexto, a consulente indaga, em primeiro lugar, se seria possível utilizar os recursos transferidos à título de “*aporte para a cobertura do déficit atuarial do RPPS*” antes do prazo mínimo de 5 anos.

Observe-se, inicialmente, que a lógica subjacente aos critérios normativos é evidente: na medida em que somente o plano previdenciário se destina à *capitalização de recursos* para o pagamento de benefícios futuros, é inevitável que os aportes efetuados pelo ente instituidor sejam destinados a tal finalidade, pois, do contrário, conformariam *mera cobertura de insuficiência financeira*, sem objetivo de acúmulo. Por essa mesma razão, a Portaria previu a necessidade de *controle segregado* dos recursos pertinentes aos aportes, bem como sua *aplicação pelo período mínimo de 5 anos*.

Em verdade, estando todos os recursos previdenciários sujeitos à aplicação financeira conforme o estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional (art. 6º, inciso IV da Lei nº 9.717/1998), a norma inscrita no art. 1º, § 1º, II da Portaria nº 746/2011 somente define critério temporal balizador do aporte financeiro para que efetivamente tenha os reflexos atuariais esperados.

Nesse sentido, transcrevem-se as seguintes orientações acerca do tema constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional:

Recursos vinculados ao RPPS são os provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

São também receitas vinculadas ao RPPS as contribuições patronais ao RPPS e **as receitas provenientes do aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS** instituído pela União, Estados,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Distrito Federal e Municípios em conformidade com a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, **devidamente registradas na contabilidade no elemento de despesa 97** – Aportes para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS, conforme definido na Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 19 de agosto de 2010.

No entanto, **deve-se observar as regras contidas na Portaria MPS 746 de 27 de dezembro de 2011**, que determina que os recursos provenientes desses aportes devem ser controlados separadamente dos demais recursos de forma a evidenciar a vinculação para a qual foram instituídos e devem permanecer devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes, no mínimo, por 5 (cinco) anos.

Consoante o disposto no Art. 40 da Constituição Federal, a Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998, que trata das regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS, estabelece que os entes federativos devem garantir tanto o equilíbrio financeiro quanto o atuarial dos respectivos regimes próprios. A avaliação financeira do RPPS leva em consideração as receitas e as despesas apuradas no exercício financeiro, podendo haver superávit ou déficit financeiro.

Assim, nos casos em que o RPPS apresente déficit financeiro, ou seja, quando as receitas auferidas não são suficientes para o pagamento das despesas com inativos e pensionistas em cada exercício, o tesouro do ente deverá arcar com o valor necessário para que o RPPS alcance o equilíbrio financeiro

O equilíbrio atuarial deve ser entendido como a garantia de equivalência, a valor presente, entre a totalidade dos ativos vinculados ao RPPS, acrescidos do fluxo das receitas estimadas comparadas com as obrigações projetadas, apuradas atuarialmente. Para que seja garantido esse equilíbrio, a Lei nº 9.717/1998 determina a necessidade de realização da **avaliação atuarial** para a organização e para a



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

revisão do plano de custeio e das obrigações com os benefícios previdenciários.

Caso essa avaliação indique déficit atuarial, a Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008, define formas de se promover o equilíbrio, sendo uma delas a elaboração de **plano de amortização**, estabelecido em lei, com prazo máximo de 35 anos para a acumulação dos recursos necessários à cobertura total desse déficit.

O plano de amortização poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição patronal suplementar ou em **aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial**. As alíquotas de contribuição patronal suplementar são classificadas no elemento de despesa 13 – Contribuições Patronais, e os aportes periódicos para cobertura de déficit atuarial no elemento 97– Aportes para cobertura de Déficit Atuarial.

Outra opção para o equacionamento do déficit atuarial do RPPS é a segregação das massas de seus segurados, ou seja, a separação, a partir de uma data de corte, dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Plano Financeiro ou o Plano Previdenciário. Ressalta-se que a segregação das massas será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes.

O artigo 2º da Portaria MPS citada apresenta alguns conceitos, entre eles o de Plano Previdenciário e Plano Financeiro (...)

Para os RPPS que ainda não tenham promovido o equilíbrio financeiro e atuarial e apresentem déficits financeiros em todos os exercícios, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo tesouro do ente para fazer face ao déficit do exercício (déficit financeiro) ou repassados para constituição de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

reserva financeira não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal líquida. Essas despesas constituem a parcela da despesa com inativos de responsabilidade do ente federado, e, portanto, devem fazer parte do cômputo da despesa total com pessoal.

O mesmo acontece com o Plano Financeiro dos regimes que tenham optado pela segregação das massas. Nesse caso, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo ente para a cobertura da insuficiência do Plano Financeiro não poderão ser deduzidas da despesa bruta com pessoal. **Nas situações em que houve a segregação das massas do RPPS, a parte financeira, via de regra deficitária, necessita dos aportes financeiros do tesouro do ente, repassados por meio de interferência financeira ou por alguma forma de aporte. Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as regras da previdência, não há de se falar em promover o equilíbrio atuarial do plano financeiro e, portanto, os recursos repassados para esse plano, independente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de déficit financeiro.**

Ressalta-se que os recursos aportados no regime de previdência somente poderão ser considerados recursos próprios do RPPS quando houver a instituição formal de algumas das formas de equilíbrio estabelecidas na Portaria MPS nº 403. Se não houver a instituição legal de um plano de amortização conforme as regras estabelecidas na citada portaria, qualquer aporte de recursos no RPPS será considerado aporte para cobertura de déficit financeiro ou constituição de reserva para essa mesma finalidade em outro exercício. Nesse caso, as despesas custeadas com esses aportes não poderão ser deduzidas para o cálculo da despesa total com pessoal. (Grifamos e destacamos)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Portanto, a utilização antecipada dos recursos acumulados e oriundos de aportes para cobertura de déficit atuarial caracteriza *irregularidade*, haja vista que contraria a sistemática normativa dos regimes próprios e, especialmente, compromete o *equilíbrio atuarial* do sistema, sujeitando o responsável à apuração de responsabilidades.

No entanto, vale destacar a observação feita pelo Ministério Público de Contas⁵, em atenção ao trecho do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional acima destacado e sublinhado, no sentido de que eventual equívoco na legislação municipal que tenha instituído a capitalização de aportes e repasse ao Fundo Financeiro refoge ao objeto da presente Consulta, por sua natureza teórica, ressaltando-se, no entanto, a possibilidade de a entidade municipal realizar as devidas correções legislativas para adequação às normativas federais, desde que em conformidade com os necessários estudos prévios e o respectivo cálculo atuarial⁶.

Em segundo lugar, quanto ao questionamento relativo às consequências da utilização indevida destes recursos antes do prazo de 5 anos, anote-se que a ausência de sanção expressa ao descumprimento dos preceitos dessa normativa deve-se ao fato de que suas previsões têm caráter pragmático e orientativo, o que não importa dizer que o ato não é passível de aplicação de sanções.

Como regra, a utilização dos recursos aportados ao RPPS para cobertura de déficit atuarial como se fossem destinados à insuficiência financeira configura irregularidade, conforme acima exposto, impondo a apuração das responsabilidades nos diversos âmbitos de fiscalização – Ministério responsável,

⁵ “É interessante observar que, ao detalhar as soluções já anteriormente previstas, a Portaria nº 464/2018 ressalta a necessidade de realização de estudos prévios à instituição da segregação de massa. Dentre seus requisitos, o art. 57, inciso VI demanda a demonstração de que “os recursos financeiros acumulados devem ser vinculados ao Fundo em Capitalização” – o que tem o condão de reforçar a necessidade de que os aportes para cobertura de déficit atuarial, para serem caracterizados como tal, devem ter por finalidade a multiplicação desses mesmos recursos para a constituição de reservas que suportem as obrigações no período projetado.

Expostos os contornos normativos acerca do tema – e, repise-se, abstraindo-se a existência de eventual legislação local que tenha indevidamente, por qualquer razão, vinculado o repasse de aportes ao plano financeiro do RPPS, cujas consequências não poderão ser abordadas neste opinativo – denota-se que a utilização antecipada dos recursos acumulados é absolutamente irregular, porque contraria toda a sistemática normativa dos regimes próprios e, notoriamente, compromete o equilíbrio atuarial do sistema” (fl. 7 da peça nº 13, grifos no original).

⁶ Apenas como reforço ao entendimento exarado nesta consulta, com relação às regras de capitalização de aportes em confronto com a legislação local, o art. 3º, II, da Lei Municipal nº 4445, de 24/02/2006, estabelece que os aportes mencionados no art. 1º, destinados ao equacionamento do déficit do Fundo Financeiro deverão “permanecer devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Poder Judiciário, Tribunal de Contas, dentre outros órgãos de fiscalização, conforme exame a ser realizado no caso concreto.

Em terceiro lugar, a consultante indaga acerca da incidência no cálculo de despesas com pessoal no caso de utilização antecipada destes aportes.

A este respeito, transcreva-se a análise da unidade técnica acerca da forma regular de contabilização dos aportes periódicos para a cobertura do déficit. *Verbis*:

Os aportes periódicos para a cobertura do déficit devem ser implementados com repasses em prazos definidos, além das prestações previdenciárias devidas pelo ente. Neste caso, por não se tratar de valores resultantes da quota patronal, não deverão ser contabilizados para fins de limite com despesa de pessoal. No que diz respeito à contabilidade, “o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (natureza de despesa: 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intraorçamentária (natureza de receita: 7940.00.00 ou 7990.01.1.1)”.

Sugere o Conselheiro-Substituto Vasco C. A. Jambo, do TCE-GO, que, uma vez que os aportes periódicos são registrados sob a rubrica de *Outras Despesas Correntes – grupo 3*, “isso pode gerar um incentivo para que os entes realizem os aportes, pois os recursos impactarão as despesas de pessoal (grupo 1), segundo os critérios da Lei de Responsabilidade Fiscal, somente quando os benefícios previdenciários forem pagos, por serem pagamento de inativos com recursos vinculados”⁷.

Nesta esteira, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 2/2010 instituiu o elemento de despesa 97 - Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS⁸, e o Ministério da Previdência baixou a

⁷ GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás – TCE/GO. *Acórdão nº 00015/2019*. Relator Conselheiro Substituto Vasco Cícero Azevedo Jambo. Ementa: Consulta. Requisitos de admissibilidade atendidos. RPPS. Plano de amortização. Aporte período de recursos. Contribuição suplementar. Repercussão nas despesas com pessoal. Disponível em: <<https://www.tcm.go.gov.br/site/wp-content/uploads/2019/08/AC-CONS-015-2019-processo-17680-18-Piracanjuba-CONSULTA.-REQUISITOS-DE-ADMISSIBILIDADE-ATENDIDOS.-RPPS.-PLANO-DE-AMORTIZA%C3%87%C3%83O.-APORTE-PER%C3%8DODO-DE-RECURSOS.pdf>> Acesso em: 15/02/2020.

⁸ BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. *Portaria Conjunta nº 2/2010*. Art. 2º Incluir na alínea “D” dos incisos I e II do Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001, os seguintes elementos de despesa: *[in omissis]* Despesas orçamentárias com aportes periódicos destinados à cobertura do déficit atuarial do Regime



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Portaria nº 746/2011 impondo balizas de gestão dos recursos aplicados sob esta categoria. O referido diploma exige a aplicação por, no mínimo, cinco anos no fundo previdenciário, a fim de constituir reserva e rendimentos.

Por sua vez, a Portaria MPS nº 746/2011, com o objetivo de excluir os “*aportes para cobertura de déficit atuarial do RPPS*” do cômputo do índice total de despesas com pessoal (na forma do art. 19, § 1º, VI, “c” da Lei de Responsabilidade Fiscal⁹), condicionou que tais recursos (i) sejam constituídos como despesa orçamentária vinculada legalmente ao plano de amortização estabelecido pelo ente (art. 1º, I), e (ii) sejam utilizados exclusivamente para o pagamento de benefícios dos segurados vinculados ao plano previdenciário (art. 1º, II).

Em suma, a opção por plano de amortização na modalidade de instituição de alíquotas suplementares exige que sejam incluídos no computo de gasto com pessoal os valores utilizados, o que não ocorre na modalidade de aportes periódicos sob a rubrica “97” - Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS.

No entanto, a utilização dos valores aportados antes do prazo determinado resulta na desnaturação do elemento de despesa criado para específica finalidade, implicando diretamente na receita corrente líquida e, conseqüentemente, no recálculo da despesa com pessoal.

Por outro lado, de acordo com a ponderação do Ministério Público de Contas, sendo indubitoso que a utilização antecipada dos recursos oriundos de aportes para cobertura de déficit atuarial somente poderia ocorrer no âmbito do *plano previdenciário*, segundo o controle contábil previsto no art. 1º, § 1º, I da Portaria MPS nº 746/2011, parece-nos que descaberia – nessa específica hipótese – a revisão do cálculo de despesa com pessoal, visto que o gasto ainda se enquadraria na exceção instituída no art. 19, § 1º, VI, “c”, da Lei de

Próprio de Previdência Social - RPPS, conforme plano de amortização estabelecido em lei do respectivo ente Federativo, exceto as decorrentes de alíquota de contribuição suplementar.” (NR)

⁹ Art. 19 (...) §1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas: (...)

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Responsabilidade Fiscal, que ressalva do cômputo de despesas com pessoal os gastos com inativos

Sem embargo, anote-se que tal expediente *macularia o equilíbrio atuarial do RPPS* e caracterizaria *descumprimento de preceito normativo oriundo do órgão regulamentador*, sujeitando o responsável, também, às sanções previstas na Lei nº 9.717/1998, dentre outras que possam ser imputadas no exame do caso concreto.

Finalmente, quanto à proposta de instauração de Tomada de Contas Extraordinária para analisar a alegação de que a atual crise financeira da entidade previdenciária decorre do “*não recolhimento de contribuições previdenciárias em governos anteriores*”, dado o caráter abstrato, em tese, da presente resposta, própria da natureza das decisões tomadas em sede de Consulta, entendo mais apropriada a comunicação desta decisão à Coordenadoria-Geral de Fiscalização para que, no âmbito de suas competências, avalie a respeito da necessidade e pertinência da adoção de medidas fiscalizatórias a este respeito.

Ainda por essa mesma natureza meramente teórica da consulta, entendo que os motivos específicos da dificuldade financeira da entidade, atribuídos a gestões anteriores, bem como, a presente situação de pandemia causada pelo COVID-19, por se tratar de particularidades do caso concreto, não autorizam alterar o conteúdo da presente resposta, conforme bem observados pela CGM e pelo Ministério Público de Contas, tratando-se, contudo, de circunstâncias a serem observadas no eventual procedimento fiscalizatório específico que vier a ser deflagrado, nos exatos termos do art. 22 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018.¹⁰

3. Face ao exposto, VOTO no sentido de que a presente consulta seja conhecida e, no mérito, seja respondida nos seguintes termos:

¹⁰ **Art. 22.** Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

- a) A utilização de recursos aportados para cobertura de déficit atuarial antes do prazo regulamentar estabelecido impõe novo desequilíbrio atuarial ao RPPS, sujeitando os responsáveis às sanções previstas na Lei nº 9.717/1998, bem como à apuração de responsabilidades nos diversos âmbitos de fiscalização – conforme exame a ser realizado no caso concreto.
- b) A utilização dos valores aportados antes do prazo determinado implica uma desnaturação do elemento de despesa criado para específica finalidade, implicando diretamente na receita corrente líquida e, conseqüentemente, no recálculo da despesa com pessoal.
- c) Não é possível a utilização de recursos destinados à cobertura do déficit atuarial para suprir insuficiência financeira do RPPS, sob prejuízo de desnaturação da finalidade de constituição de reserva financeira para equacionamento do déficit atuarial.

Remetam se os autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização para que, no âmbito de suas competências, avalie a respeito da adoção de medidas fiscalizatórias em face dos apontamentos feitos nas manifestações da CGM (peças nº 12 e 20) e do Ministério Público de Contas (peças nº 13 e 21).

Determino, após o trânsito em julgado da decisão, a remessa dos autos à Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca, os registros pertinentes, no âmbito de sua competência definida no Regimento Interno e, posteriormente, à Diretoria de Protocolo, ficando desde já autorizado o encerramento do processo, nos termos do art. 398, § 1º e art. 168, VII, do Regimento Interno.

VISTOS, relatados e discutidos,

ACORDAM

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro IVENS ZSCHOERPER LINHARES, por unanimidade, em:

I – Conhecer a presente Consulta, uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade, para, no mérito, respondê-la nos seguintes termos:

- (i) a utilização de recursos aportados para cobertura de déficit atuarial antes do prazo regulamentar estabelecido impõe novo



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

desequilíbrio atuarial ao RPPS, sujeitando os responsáveis às sanções previstas na Lei nº 9.717/1998, bem como à apuração de responsabilidades nos diversos âmbitos de fiscalização – conforme exame a ser realizado no caso concreto;

(ii) a utilização dos valores aportados antes do prazo determinado implica uma desnaturação do elemento de despesa criado para específica finalidade, implicando diretamente na receita corrente líquida e, conseqüentemente, no recálculo da despesa com pessoal;

(iii) não é possível a utilização de recursos destinados à cobertura do déficit atuarial para suprir insuficiência financeira do RPPS, sob prejuízo de desnaturação da finalidade de constituição de reserva financeira para equacionamento do déficit atuarial;

II – determinar a remessa dos autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização para que, no âmbito de suas competências, avalie a respeito da adoção de medidas fiscalizatórias em face dos apontamentos feitos nas manifestações da CGM (peças nº 12 e 20) e do Ministério Público de Contas (peças nº 13 e 21);

III – determinar, após o trânsito em julgado da decisão, a remessa dos autos à Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca, os registros pertinentes, no âmbito de sua competência definida no Regimento Interno e, posteriormente, à Diretoria de Protocolo, ficando desde já autorizado o encerramento do processo, nos termos do art. 398, § 1º e art. 168, VII, do Regimento Interno.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, FABIO DE SOUZA CAMARGO e IVENS ZSCHOERPER LINHARES.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Tribunal Pleno, 8 de julho de 2020 – Sessão Ordinária (por Videoconferência) nº 18.

IVENS ZSCHOERPER LINHARES
Conselheiro Relator

NESTOR BAPTISTA
Presidente