



Acórdão 00951/2020-3 - Plenário

Processo: 06302/2018-8

Classificação: Prestação de Contas Anual de Ordenador

Exercício: 2017

UG: IPVV - Instituto de Previdência de Vila Velha

Relator: Márcia Jaccoud Freitas

Responsável: PAULO FERNANDO MIGNONE

PRESTAÇÃO DE CONTAS – PLANO DE AMORTIZAÇÃO – EFETIVIDADE – REGISTRO CONTÁBIL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – INATIVOS – AVALIAÇÃO ATUARIAL – BASE CADASTRAL INCONSISTENTE – PROVISÃO MATEMÁTICA PREVIDENCIÁRIA – DATA-BASE – CONTAS REGULARES COM RESSALVA – DETERMINAR – ARQUIVAR.

1. O descumprimento do critério de efetividade do Plano de Amortização não gera irregularidade, diante do prazo de adequação previsto no art. 9º da Instrução Normativa SPREV n. 7/2018.
2. As Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA), decorrentes da contribuição previdenciária descontada de aposentados e pensionistas, devem ser registradas em conta contábil específica, mas o lançamento junto com as contribuições dos servidores ativos constitui irregularidade de natureza qualitativa.
3. O gestor nomeado após a Avaliação Atuarial não é responsável pela base cadastral incompleta, desatualizada ou inconsistente.
4. A incompatibilidade entre a data-base da Provisão Matemática Previdenciária e o exercício das demonstrações contábeis não macula as Contas, conforme precedentes.

A CONSELHEIRA SUBSTITUTA MÁRCIA JACCOUD FREITAS

RELATÓRIO

Trata-se da Prestação de Contas Anual do **INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DE VILA VELHA**, referente ao **exercício de 2017**, sob a responsabilidade de **PAULO FERNANDO MIGNONE**, na qualidade de Diretor Presidente.

Nos termos do **Relatório Técnico n. 403/2019**, da **Instrução Técnica Inicial n. 512/2019** e da **Decisão segex n. 486/2019**, o setor competente propôs a citação do responsável, em razão dos seguintes indicativos de irregularidade:

- 4.2.1.** Registro contábil de contribuições previdenciárias nas variações patrimoniais aumentativas, do fundo financeiro, em desacordo com a previsão legal
- 4.5.1.2.** Estudo de avaliação atuarial elaborado com base em dados incompletos e inconsistentes, prejudicando a apuração do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS
- 4.5.4.1.** Data base das provisões matemáticas incompatível com a data das demonstrações contábeis
- 5.5.3.1.** Desequilíbrio atuarial gerado pela falta de efetividade do plano de amortização do déficit técnico atuarial do Fundo Previdenciário

Regularmente citado, o responsável apresentou justificativas¹, que foram analisadas no corpo da **Instrução Técnica Conclusiva n. 2289/2020**.

A área técnica **afastou** os indícios de irregularidade constantes dos itens **4.5.1.2** e **5.5.3.1** do Relatório Contábil, correspondentes aos tópicos **2.2** e **2.4** da Conclusiva, a saber:

- 2.2.** Estudo de avaliação atuarial elaborado com base em dados incompletos e inconsistentes, prejudicando a apuração do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS
- 2.4.** Desequilíbrio atuarial gerado pela falta de efetividade do plano de amortização do déficit técnico atuarial do Fundo Previdenciário

¹ Defesa/Justificativa n. 1206/2019 e Peça Complementar n. 24.226/2019.

O setor competente **manteve as demais irregularidades**, abordadas nos itens **4.2.1** e **4.5.4.1** do Relatório Técnico, correspondentes aos tópicos **2.2** e **2.3** da Conclusiva, quais sejam:

2.1. Registro contábil de contribuições previdenciárias nas variações patrimoniais aumentativas, do fundo financeiro, em desacordo com a previsão legal

2.3. Data base das provisões matemáticas incompatível com a data das demonstrações contábeis

A área técnica propôs que as Contas de **PAULO FERNANDO MIGNONE** sejam julgadas **IRREGULARES**, com fundamento no art. 84, inciso III, letra “d”, da Lei Complementar n. 621/2012².

Diante da gravidade da infração analisada no tópico **2.3** da Conclusiva, o setor técnico sugeriu a aplicação de **MULTA** ao responsável, na forma do art. 135, inciso II, da Lei Orgânica³.

A Instrução Conclusiva ainda propôs a comunicação da decisão à **Secretaria de Previdência Social**.

Segue a transcrição da parte final:

“3 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

² **Art. 84.** As contas serão julgadas:

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

d) grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

³ **Art. 135.** O Tribunal de Contas poderá aplicar multa de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), ou valor equivalente em outra moeda que venha a ser adotada como moeda nacional, aos responsáveis por:

II - prática de ato ou omissão, com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;

3.1 Considerando os indicativos de irregularidades expressos no Relatório Técnico 403/2019-7, na ITI 512/2019-9, na Decisão SEGEX 486/2019-1, e Termos de Citação 980/2019-6, e diante do preceituado no art. 319, parágrafo único, inciso IV⁴, da Resolução TC nº 261/2013;

3.2 Considerando que todos os citados atenderam aos Termos de Citação emitidos por este Tribunal e encaminharam suas defesas;

3.3 Considerando que as justificativas apresentadas não foram suficientes para elidir a irregularidade dos itens 2.1 e 2.3, sugere-se sua manutenção:

2.1 REGISTRO CONTÁBIL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NAS VARIACIONES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS, DO FUNDO FINANCEIRO, EM DESACORDO COM A PREVISÃO LEGAL (ITEM 4.2.1 DO RELATÓRIO TÉCNICO 00403/2019-7)

Base Normativa: Arts. 40, caput, e 149, § 1º, da Constituição Federal/1988; art. 2º da Lei 9.717/1998; arts. 3º, 4º e 6º da Lei Complementar Municipal 21/2012; art. 2º da Lei Complementar Municipal 51/2017; art. 1º da Lei Complementar Municipal 53/2017; e Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP 2017), aprovado pela Portaria 510, de 10/08/2016.

Responsável:

Paulo Fernando Mignone - (Diretor Presidente do IPVV)

2.3 DATA BASE DAS PROVISÕES MATEMÁTICAS INCOMPATÍVEL COM A DATA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (ITEM 4.5.4.1 DO RELATÓRIO TÉCNICO 403/2019-7)

Base Normativa: Art. 1º, inciso I, da Lei 9.717/1998; art. 69 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); art. 85 da Lei 4.320/1964; art. 14 da Portaria MPS 403/2008; e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (7ª edição), aprovado pela Portaria STN 840/2016.

Responsável:

Paulo Fernando Mignone - (Diretor Presidente do IPVV)

⁴ **Art. 319.** Na fase final da instrução dos processos, constitui formalidade essencial, além do exame da unidade competente, a elaboração da instrução técnica conclusiva.

Parágrafo único. A instrução técnica conclusiva conterà, necessariamente: (Parágrafo retificado pela Emenda Regimental nº 001, de 27.8.2013).

[...]

IV - a conclusão, com a proposta de encaminhamento.

3.4 Considerando que a irregularidade do item 2.3 compromete a continuidade e a solvência do RPPS e o equilíbrio fiscal do município, opina-se, quanto ao aspecto técnico-contábil, pela **IRREGULARIDADE** da Prestação de Contas, relativa ao exercício de 2017, dos gestores do Instituto de Previdência de Vila Velha – IPVV, **Sr. Paulo Fernando Mignone**, nos termos do art. 84, inciso III, alínea “d”, da Lei Complementar nº. 621/2012, e do art. 163, inciso IV, do Regimento Interno (Resolução TC 261/2013).

3.5 Sugere-se, nos termos art. 135, II da Lei Complementar nº 621/2012 e art. 389, II da Resolução TC 261/2013 (Regimento Interno do Tribunal de Contas), diante da prática de ato ou omissão, com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, **aplicação de multa**, a ser dosada pelo relator das contas do exercício de 2017, aos seguintes responsáveis:

ITEM	RESPONSÁVEL	CARGO
2.3	Paulo Fernando Mignone	Diretor Presidente

3.6 Por fim, sugere-se dar ciência do julgamento deste Egrégio Tribunal de Contas à Secretaria de Previdência Social vinculada ao Ministério da Fazenda.”

Na sequência, o **Ministério Público de Contas** emitiu o Parecer n. 1887/2020, da lavra do Procurador Heron Carlos Gomes de Oliveira, acompanhando a área técnica.

É o Relatório. Passo a fundamentar.

FUNDAMENTAÇÃO

Quanto ao item **4.5.1.2** do Relatório Técnico, denominado “**Estudo de avaliação atuarial elaborado com base em dados incompletos e inconsistentes, prejudicando a apuração do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS**”, constatou-se que o Parecer Atuarial (arquivo PARATU) e a correspondente Avaliação (arquivo DEMAAT) registraram deficiências de informações relevantes sobre os segurados, a exemplo da elevada quantidade de servidores ativos sem tempo de serviço anterior (96,35%) e o baixo índice de servidores ativos casados (18,67%).

O responsável justificou que as inconsistências da base cadastral foram mitigadas pela adoção de premissas técnicas conservadoras, sendo que o déficit atuarial do Fundo Previdenciário não foi afetado nas Avaliações seguintes.

Afirmou que providenciou o recadastramento de ativos e inativos e implantou o recadastramento anual. Encaminhou os esclarecimentos prestados pelo Atuário, constantes da Peça Complementar n. 24.226/2019, informando que a base de dados foi considerada suficiente.

No tópico **2.2** da Conclusiva, a área técnica acolheu as justificativas, afastando a responsabilidade de PAULO FERNANDO MIGNONE, por entender que a existência de uma base cadastral completa, atualizada e consistente dependeria da atuação conjunta dos chefes dos Poderes e entidades municipais, não sendo possível a responsabilização objetiva do Diretor Presidente do Instituto de Previdência.

Segue a transcrição:

“2.2 ESTUDO DE AVALIAÇÃO ATUARIAL ELABORADO COM BASE EM DADOS INCOMPLETOS E INCONSISTENTES, PREJUDICANDO A APURAÇÃO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL DO RPPS (ITEM 4.5.1.2 DO RELATÓRIO TÉCNICO 403/2019-7)

Base Normativa: Art. 40 da Constituição Federal/1988; art. 69 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); art. 1º da Lei 9.717/1998; art. 13, § 1º, da Portaria MPS 403/2008; item 44 da Norma CFC 2016/NBCTSP03; e art. 172, incisos I e III, da Lei Complementar Municipal 22/2012.

Responsável

Paulo Fernando Mignone - (Diretor Presidente do IPVV)

(...)

ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

Observa-se que a irregularidade apontada no Relatório Técnico 00493/2019-7 se baseia na informação contida na avaliação atuarial, acerca da presença de inconsistências na base de dados encaminhada pelo município. No item 3, Depuração da Base Dados, da avaliação atuarial, do demonstrativo DEMAAT, fl. 9/100, o atuário responsável informa que

“Os resultados apresentados neste estudo foram afetados pela inexistência ou inconsistência de informações apresentadas nas bases de dados encaminhadas pelo Município, o que determinou a adoção de premissas técnicas que visam reduzir seus efeitos nos resultados da avaliação atuarial. As inconsistências e as respectivas hipóteses adotadas estão descritas no Anexo 10”.

Nesse Anexo, foram discriminadas as inconsistências descritas pelo atuário responsável, que se encontram abaixo relacionadas, bem como as hipóteses que adotou para minimizar seu efeito sobre a projeção. Chama atenção a inconsistência apontada que se refere ao alto índice de servidores com tempo de serviço anterior igual a zero (nº de casos: 96,35%), que inclusive demandou a substituição pela hipótese “Adotou-se que ingressaram no mercado de trabalho aos 24 anos, ou a idade de admissão no município, considerando o menor dentre estes parâmetros”.

Inclusive, no seu Parecer Atuarial (relatório PARATU), fl. 26/100 (DEMAAT), o atuário responsável destaca, com relação ao tempo de serviço anterior que:

Diante da inexistência ou inconsistência de informações apresentadas nas bases de dados cadastrais encaminhadas pelo Município, foram adotadas premissas técnicas que visam reduzir seus efeitos nos resultados da avaliação atuarial. Tais inconsistências estão relacionadas ao alto índice de servidores com o tempo de serviço anterior igual a zero e ao baixo índice de servidores casados.

A Portaria MPS 403/2008 estabelece, em seus artigos 12 e 13, acerca da utilização da base cadastral as avaliações atuariais, *in verbis*:

Art. 12. A avaliação atuarial deverá contemplar os dados de todos os servidores ativos e inativos e pensionistas, e seus respectivos dependentes, vinculados ao RPPS, de todos os poderes, entidades e órgãos do ente federativo.

Art. 13. O Parecer Atuarial deverá conter, de forma expressa, a avaliação da qualidade da base cadastral, destacando a sua atualização, amplitude e consistência.

§1º Caso a base cadastral dos segurados esteja incompleta ou inconsistente, o Parecer Atuarial deverá dispor sobre o impacto em relação ao resultado apurado, devendo ser adotadas, pelo ente federativo, providências para a sua adequação até a próxima avaliação atuarial.

§2º Inexistindo na base cadastral informações sobre o tempo de contribuição efetivo para fins de aposentadoria, será considerada a diferença apurada entre a idade atual do segurado e a idade estimada de ingresso no mercado de trabalho, desde que tecnicamente justificada no Parecer Atuarial, respeitado o limite mínimo de dezoito anos.

§3º Na falta ou inconsistência de dados cadastrais dos dependentes, deverá ser estimada a composição do grupo familiar para fins de cálculo do compromisso gerado pela morte do servidor ativo ou inativo, esclarecendo-se, no Parecer Atuarial, os critérios utilizados, sempre numa perspectiva conservadora quanto aos impactos na diminuição das obrigações do RPPS.

Assim, a legislação previdenciária prevê que, no caso de inconsistências na base cadastral, caberá a utilização de hipóteses e premissas com vistas a permitir a realização do cálculo. Prevê ainda que, havendo inadequações, o ente federativo deve tomar providências para seu saneamento até a próxima avaliação atuarial.

Uma base cadastral consistente, atualizada e fidedigna permite a realização da avaliação atuarial de maneira mais real à realidade do município. É com base nas avaliações atuariais que são calculados o passivo atuarial e as alíquotas de custeio e de amortização do déficit para mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do regime conforme dispõe a CF/88 e a LRF. E, conforme exposto no Relatório Técnico:

A norma do CFC, NBC TSP 03, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, em seu item 33, destaca a possibilidade do uso de estimativas como parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis, conforme segue:

[...]

As provisões matemáticas previdenciárias produzidas por meio de avaliação atuarial apresentam-se como estimativas de desembolso que devem ser produzidas com base em informações completas e atualizadas, enquadrando-se no conceito de estimativa suficientemente confiável.

LUGOCH e SILVA (2014)⁵, fls. 163, esclarecem que a **fidedignidade do custo previdenciário depende basicamente da correção das informações cadastrais** relativas aos segurados do RPPS:

[...]

Desta forma, conclui-se que a base de dados cadastrais utilizada para elaboração das provisões matemáticas previdenciárias precisa estar completa, consistente e atualizada, com o objetivo de refletir a composição e o perfil dos servidores municipais, enquadrando-se no conceito de estimativa suficientemente confiável.

A consistência e a atualização da base de dados são tão relevantes que a Orientação Normativa-MPS 02/2009 determina a necessidade da realização de recenseamento previdenciário num período não superior a cinco anos:

Art. 15. O RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será administrado por unidade gestora única vinculada ao Poder Executivo que:

[...]

II - procederá a recenseamento previdenciário, com periodicidade não superior a cinco anos, abrangendo todos os aposentados e pensionistas do respectivo regime;

⁵ LUGOCH, Débora. SILVA, Edevaldo Fernandes da. **Melhores práticas de gestão e governança nos regimes próprios de previdência social – estudo de caso: aderência e adequação das hipóteses e premissas atuariais do RPPS do Distrito Federal**. Regimes Próprios Aspectos Relevantes: Volume 8, ano 2014.

Observou-se, na Defesa/Justificativa, que não há qualquer documento que comprove a realização de recadastramento on-line dos servidores ativos, recadastramento presencial dos servidores inativos e pensionistas, implantação do recadastramento anual no mês do aniversário, conforme citado pelo responsável, com vistas a atualizar a base cadastral e reduzir seus efeitos nos resultados da avaliação atuarial e, à vista disso, elidir a irregularidade apontada.

Todavia, é fato que a manutenção de uma base cadastral completa, consistente e atualizada depende de uma ação conjunta por parte da administração municipal e que não cabe distinção quanto a origem dos dados que compõem a base de dados para a avaliação atuarial. Não faz diferença se é originária do Poder Executivo, Poder Legislativo, das Secretarias, Autarquias, etc.

As inconsistências se referem ao município como um todo, podendo as inconformidades serem inerentes a todos os poderes, entidades e órgãos autônomos, ou até mesmo exclusivas a apenas um deles. E somente uma análise mais detida da base de dados confirmaria quais os verdadeiros responsáveis por essa irregularidade.

Diante do exposto, em que pese a presença de inconsistências na base cadastral, por não ser possível a responsabilização objetiva, opina-se pelo **afastamento da responsabilização do Sr. Paulo Fernando Mignone** - Diretor Presidente do IPVV, em face de estudo de avaliação atuarial elaborado com base em dados incompletos e inconsistentes, prejudicando a apuração do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS (item 4.5.1.2 do Relatório Técnico 403/2019-7).”

Acolho a posição técnica pelo afastamento do indicativo de irregularidade, mas **adoto um fundamento diverso** do empregado na análise conclusiva, considerando que o gestor não pode ser responsabilizado por fatos anteriores à sua gestão, tendo em vista que a base cadastral questionada se refere à Avaliação Atuarial de **31/12/2016**, anterior à nomeação do senhor PAULO FERNANDO MIGNONE, que assumiu a direção do Instituto em **janeiro de 2017**, conforme consta do Rol de Responsáveis (arquivo ROLRES) e do Demonstrativo da Avaliação Atuarial (arquivo DEMAAT).

Em relação ao item **5.5.3.1** do Relatório Técnico e tópico **2.4** da Conclusiva, intitulado “**Desequilíbrio atuarial gerado pela falta de efetividade do plano de amortização do déficit técnico atuarial do Fundo Previdenciário**”, observa-se

que as alíquotas suplementares não eram suficientes para a cobertura dos juros sobre o déficit atuarial.

No entanto, a exigência de que o custeio suplementar seja superior ao montante de juros incidentes não vigorava no exercício de 2017, passando a ser expressamente prevista no art. 54, inciso II, da Portaria n. 464/2018⁶, do Ministério da Fazenda, abaixo transcrito:

Art. 54. Para assegurar o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, o plano de amortização estabelecido em lei do ente federativo deverá observar os seguintes critérios, além daqueles previstos no art. 48:

II - que o montante de contribuição no exercício, na forma de alíquotas ou aportes, seja superior ao montante anual de juros do saldo do déficit atuarial do exercício;

Na Instrução Normativa n. 07/2018⁷, a Secretaria de Previdência concedeu um prazo para a adequação dos planos de amortização vigentes, pois a regra do art. 54 passará a ser exigida em 2021, na proporção de um terço do montante devido, até cobrir a totalidade dos juros incidentes, a contar de 2023, conforme segue:

Art. 9º A aplicação do critério previsto no inciso II do art. 54 da Portaria MF nº 464, de 2018, deverá ser demonstrada no DRAA, por meio das informações da composição do pagamento relativas ao plano de amortização.

Parágrafo único. A adequação do plano de amortização ao disposto no inciso II do art. 54 da Portaria MF nº 464, de 2018, poderá ser promovida gradualmente, com a elevação das contribuições suplementares, a partir do exercício de 2021, na forma de alíquotas ou aportes, à razão de um terço do necessário a cada ano, até atingir o valor que atenda a esse critério em 2023.

Tendo em vista que a avaliação da efetividade do Plano de Amortização não poderia ser exigida no exercício de 2017, **acompanho a área técnica pelo afastamento do indício de irregularidade**, adotando os fundamentos constantes da análise conclusiva, abaixo reproduzidos:

⁶ Publicada no Diário Oficial da União de 20/11/2018, conforme informação contida no site da Previdência Social, consultado em 05/06/2020.

⁷ Republicada no Diário Oficial da União de 26/08/2019, conforme informação contida no site da Previdência Social, consultado em 05/06/2020.

“2.4 DESEQUILÍBRIO ATUARIAL GERADO PELA FALTA DE EFETIVIDADE DO PLANO DE AMORTIZAÇÃO DO DÉFICIT TÉCNICO ATUARIAL DO FUNDO PREVIDENCIÁRIO (ITEM 5.5.3.1 DO RELATÓRIO TÉCNICO 403/2019-7)

Base Normativa: Art. 40 da Constituição Federal/1988; art. 1º da Lei 9.717/1998; art. 69 da Lei complementar 101/2000 (LRF); arts. 17, 18, 19 e 20 da Portaria MPS 403/2008; e Lei Complementar Municipal 51/2017 (alterada pela Lei Complementar Municipal 53/2017).

Responsável:

Paulo Fernando Mignone - (Diretor Presidente do IPWV)

(...)

ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

Percebe-se que o contraponto entre os argumentos do Relatório Técnico 00403/2019-7 e os apresentados pelas justificativas do responsável reside na interpretação literal (Defesa/Justificativa) e o entendimento sistêmico (análise técnica).

Discorrendo sobre a questão a interpretação literal, Gustavo Costa Ferreira⁸, no artigo “A interpretação literal”, expõe que essa forma de ver o direito “[...] agrada sobremaneira aos indoutos que não tem formação jurídica, que alimentam a doce ilusão de que o Direito é algo descomplicado e resume-se a “ler o que está escrito na lei”. Contudo, ao contrário do leigo, o jurista não se pode dar ao luxo de contentar-se apenas com o que está literalmente escrito na lei, objeto de sua interpretação”.

E prossegue afirmando que “Nesse particular, é preciosa a lição de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 72), que alerta para essa patologia inerente à interpretação exclusivamente literal, *in verbis*:

Daí a atenção de cortar o problema, ofertando soluções simplistas e descomprometidas, como ocorre, por exemplo, com a canhestra “interpretação literal” das formulações normativas, que leva consigo a doce ilusão de que as regras do direito podem ser isoladas do sistema e, analisadas na sua compostura frásica, desde logo “compreendidas”. Advém daí que, muitas vezes, um único artigo não seja suficiente para a compreensão da norma, em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema. P. 72

Do exposto, depreende-se que qualitativamente a essência de uma norma só pode ser alcançada quando conjugada a outros elementos de interpretação, sobretudo o sistêmico, no qual a análise contextual do sistema do qual a norma sob discussão faz parte, a relaciona a um fato com sua causa final.

⁸ <https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/43963/a-interpretacao-litera>

Para o citado autor, “[...] não se admite a interpretação literal como único e exclusivo elemento do processo hermenêutico de interpretação da lei. Como dito, a literalidade é a porta de entrada, o ponto de partida do exegeta, não podendo ser, também, seu ponto de chegada, sob pena de se levar a cabo um processo interpretativo reducionista, incompleto e, portanto, fadado ao fracasso. Longe de ser um método interpretativo desnecessário, a interpretação literal tem por missão delimitar, na medida do possível, os prováveis sentidos normativos encontrados pelo hermeneuta, que não pode desprezar completamente a literalidade da lei na busca da sua melhor exegese”.

E conclui destacando que “De tudo quanto exposto, é inexorável concluir que o processo de extração da norma jurídica a partir de seu texto normativo exige muito mais do que simples análise gramatical. Deve orientar-se, igualmente e sobretudo, pelo todo que a norma se insere, bem como pela finalidade subjacente a sua existência. Dito de outro modo, a interpretação literal não pode ser usada em excesso, deve ser dosada por outros elementos de interpretação, sobretudo o sistemático e finalístico”.

Com relação ao apontamento de irregularidade constante do Relatório Técnico 00403/2019-7, atribui-se ao gestor a responsabilidade pelo desequilíbrio atuarial gerado pela falta de efetividade do plano de amortização do déficit técnico atuarial do Fundo Previdenciário, ante à qual destaca-se o disposto no art. 1º, § 1º na Lei Complementar 101/2000:

[...]

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Por conseguinte, subentende-se que a convivência com reiterados déficits não é algo desejável, ainda que a interpretação literal de uma norma infraconstitucional abra entendimento diverso e abra espaço para sua geração, ou que se vislumbre pelas projeções atuariais, que o esforço pela redução dos déficits atuariais do regime previdenciário seja postergado para distante tempo no futuro, como sugere o responsável em suas justificativas.

Doutro modo, a cada exercício, permitir-se-ia que o esforço governamental e a responsabilização para a obtenção de equilíbrio suficiente nas contas públicas sejam “literalmente” empurrados para os futuros gestores. Logo, a alegação de que a irregularidade será sanada em exercícios posteriores não merece prosperar, pois equivale a admitir que aos atuais gestores não cabe qualquer responsabilidade pela redução do déficit verificado.

É sempre bom lembrar que a análise da prestação de contas é anual. Ou seja, deve ser conceituada a adequação ou não das informações e documentos apresentados à vista da Constituição Federal, Lei 9717/98, Lei Complementar 101/00LRF, Lei 4.320/64, normas contábeis, dentre diversas outras. Diante disso, o cumprimento dos mandamentos legais em exercícios seguintes não suprime o descumprimento de um dever legal no exercício em que se efetua a correspondente análise.

O responsável argumenta que a efetividade do plano de amortização do déficit foi também abordada pela Portaria MPS 464 de 20 de novembro de 2018, que dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social. Publicada em exercício posterior à competência da PCA, ora analisada, ratificou o posicionamento adotado na análise das contas do RPPS, que considerou não efetivo o plano de amortização adotado.

Contudo, em dezembro de 2018, a Secretaria de Previdência ligada ao Ministério da Fazenda publicou a IN SPREV 07/2018 que dispõe sobre os planos de amortização do déficit atuarial dos regimes próprios de previdência social (RPPS), em cujo art. 9º regulou sobre os prazos de implementação das regras estabelecidas no art. 54, II, da Portaria MF 464/2018:

Art. 9º A aplicação do critério previsto no inciso II do art. 54 da Portaria MF nº 464, de 2018, deverá ser demonstrada no DRAA, por meio das informações da composição do pagamento relativas ao plano de amortização.

Parágrafo único. A adequação do plano de amortização ao disposto no inciso II do art. 54 da Portaria MF nº 464, de 2018, poderá ser promovida gradualmente, com a elevação das contribuições suplementares, a partir do exercício de 2021, na forma de alíquotas ou aportes, à razão de um terço do necessário a cada ano, até atingir o valor que atenda a esse critério em 2023. (g.n.)

Em face do exposto, admite-se que a verificação do cumprimento da efetividade do plano de amortização somente seria exigível a partir do exercício de 2021, à razão de um terço ao ano, até a exigência de cumprimento total desse critério a partir do exercício de 2023, conforme a Portaria MF nº 464/2018.

Diante do exposto, opina-se pelo **afastamento da responsabilização do Sr. Paulo Fernando Mignone**, em face de desequilíbrio atuarial gerado pela falta de efetividade do plano de amortização do déficit técnico atuarial do fundo previdenciário (item 5.5.3.1 do Relatório Técnico 403/2019-7).”

A respeito das irregularidades mantidas, cabem as considerações a seguir.

I – Registro contábil de contribuições previdenciárias nas variações patrimoniais aumentativas, do fundo financeiro, em desacordo com a previsão legal (item 4.2.1 do Relatório Técnico e 2.1 da Conclusiva)

No **Relatório Técnico**, o setor competente constatou uma desproporção entre as bases de cálculo das contribuições previdenciárias do servidor, patronal normal e patronal suplementar, a partir da análise do Demonstrativo da Receita de Contribuições (arquivo DEMREC) e do Balancete Isolado por Código Contábil de dezembro/2017 (arquivo BALANCONT), referente ao Fundo Financeiro, conforme demonstrado na tabela 15, abaixo reproduzida, com adaptações:

Tabela 15) Incompatibilidade entre as bases de cálculo das contribuições – FF m R\$ 1,00

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS	Servidor	Patronal	Suplementar
(a) Valor Devido (DEMREC)	3.691.469,82	4.408.528,09	987.093,10
(b) Alíquota	11,00%	16,38%	3,68%
(d) Base de cálculo apurada = (a) / (b)	33.558.816,55	26.914.090,90	26.823.182,07

A área técnica também verificou uma desproporção no registro contábil da contribuição do servidor, cujo valor (R\$ 3.691.469,82) correspondeu a **83,73%** da contribuição patronal normal (R\$ 4.408.528,09), enquanto que a alíquota de contribuição do servidor (11%) equivalia a **67,16%** da patronal (16,38%).

Com base no Balancete Isolado por Código Contábil de dezembro/2017 (arquivo BALANCONT / sistema CidadES), relativo ao Fundo Financeiro, o setor técnico ainda constatou a falta do registro das Variações Patrimoniais Aumentativas – VPA em contas contábeis específicas para as contribuições dos aposentados e pensionistas (4.2.1.1.1.02.02 e 4.2.1.1.1.02.03), embora o Demonstrativo da Receita de Contribuições (arquivo DEMREC) evidenciasse a arrecadação.

Segue a transcrição:

“4.2.1 Registro contábil de contribuições previdenciárias nas variações patrimoniais aumentativas, do fundo financeiro, em desacordo com a previsão legal

Base Normativa: Arts. 40, *caput*, e 149, § 1º, da Constituição Federal/1988; art. 2º da Lei 9.717/1998; arts. 3º, 4º e 6º da Lei Complementar Municipal 21/2012; art. 2º da Lei Complementar Municipal 51/2017; art. 1º da Lei Complementar Municipal 53/2017; e Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP 2017), aprovado pela Portaria 510, de 10/08/2016.

No balancete isolado por código contábil (BALANCONT), do Fundo Financeiro, na PCM de dez/2017, constata-se desproporcionalidade entre as bases de cálculo utilizadas, relativas às contribuições de servidores, às patronais normais e às suplementares. Segue demonstrado:

Tabela 15) Incompatibilidade entre as bases de cálculo das contribuições – FF **Em R\$ 1,00**

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS	Contribuição do Segurado Ativo	Contribuição Patronal	Contribuição Suplementar
(a) Valor Devido (DEMREC)	3.691.469,82	4.408.528,09	987.093,10
(b) Alíquota	11,00%	16,38%	3,68%
(c) Base Normativa	Art. 3º da LC 21/2012	Art. 6º da LC 21/2012	Art. 1º da LC 53/2017
(d) Base de cálculo apurada = (a) / (b)	33.558.816,55	26.914.090,90	26.823.182,07

Fonte: Demonstrativo BALANCONT – PCM dez/2017 e legislação municipal – PCA/2017.

Essa desproporcionalidade entre as bases de cálculo das contribuições previdenciárias, demonstrada nessa tabela, indica desacordo com a legislação municipal.

Além disso, constata-se que o registro contábil da contribuição do servidor civil representa 83,73% da contribuição patronal, sendo que a alíquota de contribuição dos servidores ativos equivale a 67,16% à da patronal; sugerindo desequilíbrio no reconhecimento contábil de contribuições previdenciárias.

De acordo com o demonstrativo de receitas de contribuições devidas e recebidas pela unidade gestora do RPPS (DEMREC), do fundo financeiro, houve contribuição previdenciária cobrada dos inativos e dos pensionistas; no entanto, verifica-se que não houve registro contábil, nas variações patrimoniais aumentativas, nas contas contábeis específicas 4.2.1.1.1.02.02 e 4.2.1.1.1.02.03 – “Contribuição do Aposentado – RPPS” e “Contribuição de Pensionista - RPPS”, respectivamente; conforme dados do balancete isolado por código contábil (BALANCONT - prestação de contas mensal - PCM de dez/2017) e do balancete de verificação (BALVERF – PCA/2017).

Os arts. 3º e 6º da Lei Complementar Municipal 21/2012 estabeleceu que a alíquota de contribuição previdenciária dos servidores ativos é de 11,00% incidente sobre a base de cálculo das contribuições, e a alíquota de contribuição previdenciária patronal (normal) é de 16,38% incidente sobre a mesma base de cálculo das contribuições dos segurados ativos, vinculados ao RPPS. Já a alíquota de 3,68%, relativa à contribuição previdenciária patronal suplementar, foi estabelecida, para o exercício de 2017, pelas Leis Complementares 51/2017 e 53/2017, incidente sobre essa mesma base de cálculo.

Diante do exposto, **sugere-se a citação** do diretor presidente do IPWV, para o encaminhamento de justificativas/documentos que esclareçam a desproporcionalidade apurada entre as bases de cálculo das contribuições previdenciárias evidenciadas no balancete isolado por código contábil (BALANCONT

- prestação de contas mensal - PCM de dez/2017); indicando desacordo com a legislação municipal.”

Em **resposta à citação**, o responsável afirmou que a desproporção foi provocada pelo registro contábil equivocado das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA), decorrentes das contribuições dos aposentados e pensionistas, na conta “Contribuição do Servidor RPPS” (4.2.1.1.1.02.01), quando deveriam ter sido lançadas nas contas contábeis específicas (4.2.1.1.1.02.02 e 4.2.1.1.1.02.03).

Informou que a contribuição dos inativos atingiu R\$ 735.274,60, enquanto que a contribuição dos servidores ativos somou R\$ 2.956.195,20, correspondente a 67,05% da contribuição patronal (R\$ 4.408.528,09).

Destacou que o registro contábil inadequado constituiu um erro formal e qualitativo, pois não afetou o patrimônio líquido.

Na **Instrução Técnica Conclusiva**, o setor competente manteve a irregularidade, mas reconheceu a natureza formal do erro no registro contábil, destacando que o responsável demonstrou a origem da desproporção questionada.

Segue a transcrição:

“2.1 REGISTRO CONTÁBIL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS, DO FUNDO FINANCEIRO, EM DESACORDO COM A PREVISÃO LEGAL (ITEM 4.2.1 DO RELATÓRIO TÉCNICO 00403/2019-7)

Base Normativa: Arts. 40, caput, e 149, § 1º, da Constituição Federal/1988; art. 2º da Lei 9.717/1998; arts. 3º, 4º e 6º da Lei Complementar Municipal 21/2012; art. 2º da Lei Complementar Municipal 51/2017; art. 1º da Lei Complementar Municipal 53/2017; e Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP 2017), aprovado pela Portaria 510, de 10/08/2016.

Responsável:

Paulo Fernando Mignone - (Diretor Presidente do IPVV)

(...)

ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

Conforme o Relatório Técnico 00403/2019-7, em análise ao balancete isolado por código contábil do Fundo Financeiro (BALANCONT - PCM de dezembro/2017),

constatou-se desproporcionalidade entre as bases de cálculo utilizadas para a contribuição dos servidores, patronal normal e suplementar, no valor de R\$ 33.558.816,55, R\$ 26.914.090,90, e R\$ 26.823.182,07. Isso evidenciaria o descumprimento da legislação previdenciária municipal, a qual estabelece alíquotas de 11%, 16,38% e 3,68%, respectivamente.

Da mesma forma, observou-se que registro contábil da contribuição do servidor civil representou 83,73% da contribuição patronal (R\$ 3.691.469,82 / R\$ 4.408.528,09), sendo que a alíquota de contribuição dos servidores ativos equivale a 67,16% (11% / 16,38%) à da patronal, sugerindo desequilíbrio no reconhecimento contábil de contribuições previdenciárias.

A análise técnica apontou que no Demonstrativo de Receitas de Contribuições, devidas e recebidas pela Unidade Gestora do RPPS - DEMREC, do fundo financeiro, há indícios de cobrança da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas, sem que houvesse o registro contábil nas variações patrimoniais aumentativas, conforme evidenciado nas contas 4.2.1.1.1.02.02 e 4.2.1.1.1.02.03 – Contribuição do Aposentado – RPPS, e Contribuição de Pensionista - RPPS, do BALANCONT, da PCM de dez/2017, e BALVERF, da PCA/2017.

Justificando os apontamentos do RT 00403/2019-7, o responsável, Sr. Paulo Fernando Mignone, Diretor Presidente do IPVV, pede que seja considerado erro formal a classificação indevida nas contas de VPA dos aposentados e pensionistas, pois entende alterar qualitativamente os dados, sem afetação da substância patrimonial da entidade e dos demonstrativos contábeis. Da mesma forma, entende ser erro formal a diferença entre as bases, representadas por valores muito pequenos e que, calculados os percentuais, apresentam-se menores ainda.

O erro formal a que se refere, e que teria levado às distorções detectadas na análise técnico-contábil, foi a contabilização indevida de R\$ 3.691.469,82, na conta 4.2.1.1.1.02.01 - "contribuição do servidor RPPS", valor que engloba tanto os valores dos servidores ativos, quanto o valor de R\$ 735.274,60 relativo aos aposentados e pensionistas, conforme DEMREC. Ao mesmo tempo, concorda com a análise técnica de que o correto seria o registro nas contas nas contas 4.2.1.1.1.02.02 e 4.2.1.1.1.02.03 - "Contribuição do Aposentado — RPPS" e "Contribuição de Pensionista - RPPS", respectivamente.

O responsável justifica que subtraindo o valor de R\$ 735.274,60, referente às contribuições de aposentados e pensionistas, do total de R\$ 3.691.469,82, resulta no valor de R\$ 2.956.195,20, correspondente à contribuição patronal dos servidores ativos, que representa 67,05% da contribuição patronal total, indicando equilíbrio no reconhecimento contábil das contribuições previdenciárias, já que dos inativos e pensionistas não são retidas contribuições patronais para custeio do RPPS.

Nesse intuito, apresenta a Tabela 15, que expõe a incompatibilidade entre as bases de cálculo das contribuições, como novo cálculo da contribuição do servidor ativo excluindo os aposentados e pensionistas, informando, ainda, que a VPA 4.2.1.1.1.02.02 - "Contribuição do Aposentado - RPPS" foi utilizada no ano de 2018, conforme pode ser observado na PCA/2018, para evidenciar as contribuições dos

aposentados/pensionistas, e que em 2019 estariam trabalhando para, além dos aposentados, também evidenciar os pensionistas em separado, na VPA 4.2.1.1.1.02.03 "Contribuição de Pensionista - RPPS".

Mediante as justificativas apresentadas, observa-se que o responsável demonstrou conhecimento sobre a origem dos valores que motivaram o registro indevido, tendo entendido que o lançamento efetuado não fora apropriado para a evidenciação dos valores referentes à "Contribuição do servidor ativo ao RPPS", a qual englobou, também, os valores dos aposentados e pensionistas, conforme evidenciado no DEMREC.

Reconhecido o erro formal, sua alegação não elide a irregularidade, ainda que sanada em exercícios posteriores, já que a análise da prestação de contas é anual. Ou seja, tempestivamente, quando e se isso ocorrer, haverá nova avaliação do item e verificada a adequação ou não das informações e documentos apresentados em relação à LRF, Lei 4.320/64, normas contábeis, dentre diversas outras. Assim, o cumprimento dos mandamentos legais nos exercícios seguintes não suprime o descumprimento de um dever legal no exercício em análise.

Diante do exposto, em que pese a natureza qualitativa, opina-se pela manutenção da irregularidade, com a responsabilização do Sr. Paulo Fernando Mignone - Diretor Presidente do IPVV, em face registro contábil de contribuições previdenciárias nas variações patrimoniais aumentativas, do fundo financeiro, em desacordo com a previsão legal (item 4.2.1 do Relatório Técnico 00403/2019-7)"

Observo que a análise conjunta das demonstrações contábeis do Fundo Financeiro, constantes do Balancete Isolado por Código Contábil de dezembro/2017 (arquivo BALANCONT)⁹ e do Demonstrativo das Receitas de Contribuição (arquivo DEMREC), confirmou a semelhança das bases de cálculo das contribuições dos servidores ativos (R\$ 26.874.502,00) e do empregador (R\$ 26.914.090,90), bem como a proporção entre as alíquotas (67,16%) e os montantes devidos (67,06%), conforme consolidado na tabela abaixo:

Fundo Financeiro – RPPS devido

a. Contribuição do servidor – BALANCONT	3.691.469,82
b. Aposentados e pensionistas – DEMREC	735.274,60
c. Contribuição do servidor ativo (a-b)	2.956.195,20
d. Contribuição patronal normal – BALANCONT	4.408.528,09

⁹ Consulta ao Sistema CidadES em 08/07/2020.

Proporção entre contribuição do servidor ativo e a patronal (c/d)	67,06%
e. Alíquota do servidor	11%
f. Alíquota patronal	16,38%
Proporção entre alíquota do servidor ativo e a patronal (e/f)	67,16%
Base de Cálculo da contribuição do servidor ativo (c*100/e)	26.874.502,00
Base de Cálculo da contribuição patronal (d*100/f)	26.914.090,90

Por sua vez, a defesa reconheceu a falta do registro contábil segregado das contribuições dos aposentados e pensionistas, no total de R\$ 735.274,60, que deveria ter sido lançado em contas contábeis específicas (4.2.1.1.1.02.02 e 4.2.1.1.1.02.03), mas foi registrado junto com a contribuição do servidor ativo (4.2.1.1.1.02.01). O lançamento inadequado das contribuições dos aposentados e pensionistas provocou as desproporções apuradas no Relatório Técnico.

Considerando que as inconsistências foram provocadas por equívoco no registro contábil das contribuições, **acompanho a área técnica pela manutenção da irregularidade, sem o condão de macular as contas**, tendo em vista a ausência de indícios de prejuízos ao erário.

II – Data base das provisões matemáticas incompatível com a data das demonstrações contábeis (item 4.5.4.1 do Relatório Técnico e 2.3 da Conclusiva)

No **Relatório Técnico**, o setor competente constatou que as Provisões Matemáticas Previdenciárias não refletiram as variações patrimoniais do exercício de 2017, pois seu o valor estava posicionado em 31/12/2016, quando deveria ter sido apurado na data-base de 31/12/2017.

Segue a transcrição:

“4.5.4.1 Data base das provisões matemáticas incompatível com a data das demonstrações contábeis

Base Normativa: Art. 1º, inciso I, da Lei 9.717/1998; art. 69 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); art. 85 da Lei 4.320/1964; art. 14 da Portaria MPS 403/2008; e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (7ª edição), aprovado pela Portaria STN 840/2016.

Constata-se, nos balanços patrimoniais (BALPAT) e nos balancetes de verificação (BALVERF), dos Fundos Financeiro e Previdenciário, do exercício de 2017, registros da atualização das provisões matemáticas previdenciárias; entretanto, as bases de dados que subsidiaram a mensuração desses registros estão posicionadas em 31/12/2016, deixando de refletir as variações patrimoniais ocorridas no exercício de 2017.

Conforme disposto pela Lei 9.717/1998, é necessária a realização de **avaliação atuarial inicial e em cada balanço**:

Art. 1º Os 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 deverão ser organizados, **baseados em normas gerais de contabilidade e atuária**, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

I - realização de avaliação atuarial inicial e **em cada balanço** utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios; (Redação dada pela Medida Provisória 2.187-13, de 2001) (g. n.)

A Portaria MPS 403/2008 possui previsão expressa acerca da necessidade de elaboração do estudo de avaliação atuarial no último dia do exercício anterior ao da exigência de sua apresentação, conforme segue:

Art. 14. As reavaliações atuariais, e os respectivos DRAA, deverão ter como data da avaliação o último dia do exercício anterior ao da exigência de sua apresentação, e serão elaboradas com dados cadastrais posicionados entre os meses de julho a dezembro do exercício anterior ao da exigência de sua apresentação. (Redação dada pela Portaria MPS nº 21, de 16/01/2013)

Os regimes próprios de previdência, além de obedecerem às normas de atuária, também devem observar as **normas de contabilidade**, conforme estabelecido pela Lei 9.717/1998, reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o **organizará com base em normas de contabilidade e atuária** que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial. (Lei Complementar. 101/2000) (g. n.)

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, com a Lei 9.717/1998 e a Portaria MPS 403/2008, as Provisões Matemáticas Previdenciárias (Passivo Atuarial) dos RPPS devem ser registradas contabilmente e evidenciadas no balanço patrimonial da entidade.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, em sua 7ª edição, no título que trata das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, determina que as provisões devem ser reavaliadas **na data da apresentação das demonstrações contábeis**:

As provisões devem ser **reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis** e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. (fl. 220)

Dessa forma, entende-se que **a data base das provisões matemáticas previdenciárias**, registradas contabilmente, precisa estar compatível com a **data base dos estudos atuariais**, para que os registros contábeis evidenciem a posição patrimonial do ente, na data do balanço, ou seja, em 31/12/2017.

Assim, sugere-se **a citação** do diretor presidente do IPVV, para apresentação de justificativas relacionadas aos indícios de incompatibilidade entre a data base das provisões matemáticas previdenciárias e a data das demonstrações contábeis.”

Em **resposta à citação**, o responsável afirmou que a Avaliação Atuarial posicionada em 31/12/2016 foi encaminhada para que o prazo de remessa das Contas de 2017 não fosse descumprido, considerando que o Estudo Atuarial de 31/12/2017 ainda não estava concluído, em razão da dificuldade de se obter a base cadastral no formato exigido.

Destacou que não houve dolo ou prejuízo ao erário, informando que a situação não se repetiu na Prestação Anual de 2018, que foi encaminhada com as Provisões posicionadas na data das demonstrações contábeis (31/12/2018).

O responsável anexou um esclarecimento subscrito pelo Atuário (Peça Complementar n. 24.226/2019, f. 2/3), afirmando que as Provisões estavam compatíveis com a data-base da Avaliação Atuarial (31/12/2016), não se confundindo com a data de sua elaboração (05/06/2017).

Na **Instrução Técnica Conclusiva**, o setor competente manteve a irregularidade, uma vez que a data-base das Provisões Matemáticas Previdenciárias (31/12/2016) não coincidiu com a data das demonstrações contábeis (31/12/2017), contrariando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A área técnica observou que o responsável não trouxe documentos comprovando suas afirmações e que os problemas contratuais com o prestador do serviço contábil não poderiam justificar a contabilização inadequada das Provisões.

Reforçou que o Plenário desta Corte decidiu pela necessidade de atualização anual das Provisões, nos termos do Parecer Prévio n. 53/2016 sobre a Prestação de Contas Anual do Governador / 2015.

O setor técnico considerou que a irregularidade tem natureza grave, cabendo a aplicação de multa.

Segue a transcrição:

“2.3 DATA BASE DAS PROVISÕES MATEMÁTICAS INCOMPATÍVEL COM A DATA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (ITEM 4.5.4.1 DO RELATÓRIO TÉCNICO 403/2019-7)

Base Normativa: Art. 1º, inciso I, da Lei 9.717/1998; art. 69 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); art. 85 da Lei 4.320/1964; art. 14 da Portaria MPS 403/2008; e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (7ª edição), aprovado pela Portaria STN 840/2016.

Responsável:

Paulo Fernando Mignone - (Diretor Presidente do IPVV)

(...)

ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, com a Lei Federal 9.717/98, com a Lei Complementar Estadual 282/2004 e com a Portaria MPS 403/2008, as Provisões Matemáticas Previdenciárias (Passivo Atuarial) dos RPPS devem ser registradas contabilmente e evidenciadas no balanço patrimonial da entidade. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em sua 6ª edição, no título que trata das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, também determina que as provisões devem ser reavaliadas na data da apresentação das demonstrações contábeis.

A Lei Federal 9.717/98, em seu art. 1º, inc. I, estabelece que é necessária a realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço:

Lei Federal nº. 9.717/98

Art. 1º Os 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 deverão ser organizados, baseados em normas

gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

I - realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

Importante mencionar que já há jurisprudência dessa Corte de Contas nesse sentido, pois, em análise das Contas do Governador do exercício de 2015 (Proc. TC 2017/2016), o TCEES entendeu, por meio do Parecer Prévio TC 53/2016 – Plenário, pela necessidade de atualização das provisões matemáticas previdenciárias a cada balanço, de acordo com a legislação contábil e previdenciária.

Não restam dúvidas, pois, de que a atualização desses valores registrados deve ser realizada com base na avaliação atuarial anual e deve ser compatível com a data do balanço. Ou seja, a data base da avaliação atuarial deve ser a data de apresentação das demonstrações contábeis, com vistas a permitir a aferição do equilíbrio financeiro e atuarial do regime de previdência, e de forma a atender o art. 40 da Constituição Federal e art. 69 da LRF.

Ao mesmo tempo, a alegação de que a irregularidade será sanada em exercícios posteriores não merece prosperar. A análise da prestação de contas é anual, ocasião em que deverá ser avaliada a adequação ou não das informações e documentos apresentados em relação à LRF, Lei 4.320/64, normas contábeis, dentre diversas outras. Diante disso, o cumprimento dos mandamentos legais nos exercícios seguintes não suprime o descumprimento de um dever legal no exercício em que se efetua a correspondente análise.

Da mesma forma, não cabe também a alegação de contabilização inadequada por questões contratuais. Isso porque o IPVV é parte do contrato, assumindo um papel de poder público, que possui prerrogativas conforme estabelecido na Lei Geral de Licitações e Contratos. Assim, caberia estipular no momento da contratação que a avaliação seria entregue a tempo de se efetuar a contabilização das provisões matemáticas previdenciárias no próprio exercício financeiro, na medida em que a base de dados pode estar posicionada entre julho e dezembro do exercício, conforme preconiza a Portaria MPS 403/2008.

Embora mencionados como documentos, não constam da Defesa/Justificativa: normativa, publicada em 20/06/2017, com efeitos retroativos à 1º de setembro de 2016, lei instituindo novo plano de amortização do déficit técnico atuarial, publicada em 28/08/2017, contrato com Caixa Econômica Federal, abertura de chamado nº 302597 junto ao sistema SIGA, no dia 21/11/201. Dos documentos citados, consta apenas um recorte de e-mail com endereçamento ao Sr. Bruno Freitas, em 22 de novembro de 2017 e, sem evidenciação do corpo do texto enviado.

Assim, diante do exposto, subtrai-se que o gestor se decidiu pela utilização da provisão matemática contida na avaliação atuarial encerrada em junho/2017 no intuito de cumprir o prazo de envio da PCA perante este TC, subentendo-se, portanto, que estava ciente da possibilidade de transgressão aos mandamentos

legais e normativos que prescrevem a sobre a necessidade de a data base das provisões matemáticas ser compatível com a data das demonstrações contábeis.

Consideradas as justificativas e documentos apresentados, mantém-se a responsabilização do Sr. Paulo Fernando Mignone - Diretor Presidente do IPVV, em face da data base das provisões matemáticas estar incompatível com a data das demonstrações contábeis (item 4.5.4.1 do relatório técnico 403/2019-7).

Diante do efeito lesivo ao resultado das contas do RPPS, conclui-se, quanto ao aspecto técnico-contábil, que o presente indicativo de irregularidade é de **natureza grave**, portanto, capaz de mudar a opinião quanto à regularidade das contas do **Sr. Paulo Fernando Mignone** - Diretor Presidente do IPVV. Diante da natureza da irregularidade, sugere-se, ainda, **a aplicação da penalidade prevista no art. 135, II, da Lei Orgânica do TCEES, a ser dosada pelo Relator.**"

Observo que as Provisões Matemáticas Previdenciárias dos Fundos Financeiro e Previdenciário foram registradas nos valores de R\$ 11.091.062,06 e R\$ 204.027.378,88, respectivamente, conforme registrado nos Balanços Patrimoniais de cada Fundo, relativos ao exercício de 2017, constantes do Sistema CidadES¹⁰. Tais valores corresponderam às Provisões apuradas na Avaliação Atuarial com data-base de 31/12/2016, conforme consta do arquivo DEMAAT.

No entanto, as Provisões Previdenciárias deveriam ter sido registradas contabilmente com a data-base de 31/12/2017 para refletir a situação patrimonial do exercício de 2017.

Esse entendimento pode ser extraído da Resolução TC n. 297/2016, que dispõe sobre as diretrizes para análise técnica das prestações de contas anuais. De acordo com a redação original¹¹ do art. 9º, incisos V e VI, dentre as diretrizes para a análise

¹⁰ Consulta em 10/07/2020.

¹¹ A nova redação da Resolução TC n. 297/2016 manteve a diretriz, conforme previsto nos itens 11 e 16 do Anexo 6:

Itens	Escopo	Crerios
11	Elaboração de avaliação atuarial anual e compatibilidade da data da avaliação com a data das Demonstrações Contábeis.	Art. 1º, I, da Lei nº 9.717/98.

das Contas dos Institutos de Previdência, vigentes em 2017, encontravam-se a compatibilidade entre as datas da Avaliação Atuarial e do Balanço e a adequação do registro contábil das Provisões Matemáticas Previdenciárias, conforme segue:

Art. 9º A instrução dos processos de tomada ou prestação de contas apresentadas pelos ordenadores de despesas e administradores dos regimes próprios de previdência municipal e estadual, observará o seguinte escopo:

V – compatibilização da data de cálculo da avaliação atuarial com a data do balanço;

VI – registro contábil das provisões matemáticas;

Por sua vez, o art. 1º da Portaria n. 509/2013, editada pelo Ministério da Previdência Social (MPS), determinou que os Regimes Próprios deveriam utilizar os procedimentos contábeis elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN):

Art. 1º Os procedimentos contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Nesse sentido, a 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da STN, vigente no exercício de 2017, destacou que o registro contábil das Provisões Previdenciárias deveria ser efetuado sob o regime de competência, ou seja, na data do fato gerador, conforme consta do item 10.5.4 da Parte II:

10.5.4. Provisão Matemática Previdenciária

A International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 25 – Employee Benefits do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) 10 destaca a necessidade do reconhecimento do passivo atuarial e sua evidenciação no Balanço Patrimonial, em atendimento ao regime de competência:

16	Adequação dos registros contábeis de contribuições, aportes atuariais, insuficiência financeira e da provisão matemática previdenciária.	Art. 69 da LRF. Art. 1º da Lei nº 9.717/98. Art. 100, da Lei nº 4.320/64.
----	--	---

Para demonstrar a real situação patrimonial e financeira do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), como entidade contábil, a Portaria nº 916/2003 do Ministério da Previdência Social estabeleceu como um dos seus pilares o registro das reservas matemáticas previdenciárias.

Entende-se por provisão matemática previdenciária a diferença a maior entre os valores provisionados para fazer face à totalidade dos compromissos futuros do plano para com seus beneficiários e dependentes e as contribuições correspondentes. Ou seja, a provisão matemática previdenciária, também conhecida como passivo atuarial, representa o valor presente do total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data.

Do mesmo modo, o Plenário acompanhou a proposta constante do Relatório Técnico n. 5/2016, emitido no processo TC n. 2017/2016 (Auditoria para subsidiar as Contas do Governador), culminando na **Determinação** constante do item **2.2.4** do Parecer Prévio n. 53/2016¹², proferido no processo TC n. 3532/2016 (Contas/2015 do Governador), cujos trechos seguem transcritos:

Relatório Técnico n. 5/2016

“4.8 CONCLUSÕES

(...)

Foi constatado que o IPAJM **não realizou a reavaliação atuarial no exercício de 2015**, deixando desta forma de mensurar o equilíbrio financeiro e atuarial do ES-Previdência e, por consequência, da Previdência Estadual.

(...)

Foi constatado no Balanço Geral do Estado do exercício de 2015 **que não houve registro da atualização das provisões matemáticas previdenciárias**. Ao se fazer uma avaliação atuarial nos RPPS, são dois os objetivos principais: **calcular o passivo atuarial** – que é o valor das **Reservas Matemáticas**, quer dizer, das provisões para pagar benefícios já concedidos e benefícios a conceder – e estabelecer o plano de custeio, entretanto, no exercício de 2015, o Governo do Estado não realizou a avaliação atuarial na data do balanço, inobservando a Lei Federal nº. 9.717/98 (art. 1º, inciso I) e a Lei Complementar Estadual nº. 282/2004 (arts.57 e 58).

(...)

Em verificação às informações do Balanço Atuarial relativo ao exercício de 2015, constatou-se que, para os valores das Provisões Matemáticas Previdenciárias registradas, foram mantidos os mesmos valores do exercício de 2014, ou seja, não foram apurados, nem tão pouco registrados em contas de resultado, observando o princípio da competência, as possíveis alterações ocorridas na base normativa, financeira e atuarial do regime e na movimentação dos segurados.

¹² O Recurso de Reconsideração constante do processo n. 6290/2016 não afetou a Determinação.

A **data base** das *provisões matemáticas previdenciárias* registradas contabilmente precisa estar compatível com a **data base dos estudos atuariais**, com a finalidade de ser suporte para os registros contábeis e evidenciar a posição patrimonial do ente, na data do balanço. Cabe esclarecer que existe uma diferença entre a ação de realizar um estudo atuarial e a de encaminhá-lo ao Ministério da Previdência. Os prazos de que trata o Ministério da Previdência Social, referem-se à ação de encaminhamento das informações (DRAA) e não da ação de realização dos estudos atuariais. Por fim, mesmo que houvesse divergência nas legislações federais, a lei complementar estadual nº. 282/2004 estabelece a necessidade de revisão das provisões matemáticas em cada balanço.”

Parecer Prévio n. 53/2016

“PARECER PRÉVIO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Processo TC-3532/2016, **RESOLVEM** os Srs. Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, em sessão plenária especial realizada no dia onze de julho de dois mil e dezesseis, à unanimidade, nos termos do voto do relator, Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo:

(...)

2. Determinar ao Governo do Estado do Espírito Santo:

(...)

2.2 QUANTO À GESTÃO PREVIDENCIÁRIA:

(...)

2.2.4 – Que, por intermédio do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos do Estado do Espírito Santo (IPAJM), realize **estudo atuarial anual do exercício de 2016**, e subsequentes, para verificação do equilíbrio financeiro e atuarial do ES-Previdência com data de cálculo compatível com a data das demonstrações contábeis; (art. 40, caput da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I da Lei Federal nº. 9.717/98, nos artigos 57 e 58 da Lei Complementar nº. 282/2004 e Princípio da Competência);”

Cabe destacar que a incompatibilidade com o exercício das Contas Anuais (31/12/2017) ocorreu quanto às Provisões Matemáticas registradas no Balanço Patrimonial de cada Fundo (Sistema CidadES) e quanto à Avaliação Atuarial trazida aos autos (arquivo DEMAAT), ambas indevidamente posicionadas em 31/12/2016.

Desse modo, **acompanho a área técnica pela manutenção da irregularidade**, tendo em vista que a data-base das Provisões Previdenciárias a Longo Prazo era incompatível com o exercício das demonstrações contábeis.

Divirjo, porém, **quanto à gravidade da infração**, considerando que a Avaliação Atuarial de 31/12/2017 foi elaborada, havendo a apuração das correspondentes Provisões, conforme se verifica no Demonstrativo (DRAA) constante do *site* da Secretaria de Previdência¹³.

Entendo, portanto, que a infração não tem o condão de macular as Contas, sendo passível de ressalva com **DETERMINAÇÃO** para que o atual gestor apure e contabilize as Provisões Matemáticas Previdenciárias na data das demonstrações contábeis.

Entendimento semelhante foi adotado pelo Plenário no processo TC n. 7061/2017 (Contas Anuais de 2016 do IPAS Vila Velha), nos termos do Acórdão TC n. 1200/2019, cujos trechos seguem transcritos:

“II. FUNDAMENTAÇÃO

(...)

II.2.9. Data base das provisões incompatível com a data das demonstrações contábeis (Item 3.5.5.1 do RT 118/2018-7)

Base Normativa: Princípio Contábil da Competência e Oportunidade; Normas Brasileiras de Contabilidade NBCT SP 16.5 e 16.10; Manual de Cont. Aplicado ao Setor Público, 6ª ed.; Lei 9.717/98; Lei 4.320/64 e Portaria MPS 403/08.

Responsável: *Sra. Nereida Alves Chagas – Diretora Presidente.*

No item 3.5.5.1 do Relatório Técnico RT 118/2018 foi constatado haver no Balanço Patrimonial do exercício 2016 registro da atualização das provisões matemáticas previdenciárias posicionada em 31/12/2015, deixando de refletir as variações patrimoniais ocorridas naquele exercício.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, com a Lei Federal nº. 9.717/98 e a Portaria MPS nº. 403/2008 as Provisões Matemáticas Previdenciárias (Passivo Atuarial) dos RPPS devem ser registradas contabilmente e evidenciados no balanço patrimonial da entidade.

Em suas justificativas, Nereida Alves Chagas informou que foi contabilizada a avaliação atuarial com data base referente a dezembro/2015 pois a avaliação com data base referente a dezembro/2016 não estava disponível em tempo hábil para ser lançada até a data de entrega da PCA 2016.

¹³ Consulta em 15/07/2020.

Ressalta a responsável que segundo a Portaria nº 403, de 10 de dezembro de 2008, com redação dada pela Portaria MPS nº 21, de 16 de janeiro de 2013, os bancos de dados das reavaliações atuariais deverão estar posicionados entre os meses de julho a dezembro do ano anterior de sua exigência, de acordo com o artigo 14 da Portaria nº 403 e, portanto, inexistente impropriedade.

A despeito dessa afirmação, análise apresentada pela SecexPrevidência em sede de Instrução Técnica Conclusiva 2693/2019 contrapõe aquele entendimento sob o argumento de que o dispositivo inscrito no art. 14 da Portaria MPS 403/2008 determina que o estudo atuarial de 2016 deve ter como data de avaliação, no caso o dia 31/12/2016, visto que os dados devem ser registrados no Balanço Patrimonial, conforme exige o inciso I, do art. 1º, da Lei 9.717/1998, devendo ser encaminhado à Secretaria da Previdência Social em 2017, não havendo, portanto, nenhuma incoerência entre as normas.

Desse modo, conclui a área técnica, como a PCA/2016 do IPVV poderia ser entregue até 30/04/2017, constata-se que houve prazo de 120 dias para os lançamentos, até a data de entrega da respectiva PCA.

Observo, no entanto, que o DRAA foi encaminhado em 05/07/2017, apesar do prazo limite estar fixado em 30/04/2017, mas sem acarretar mácula irremediável nas contas.

Nesse sentido, resta mantida a irregularidade, mas dissociada de feição gravosa que possa sujeitar a gestora à sanção, amoldada, porém, à hipótese prevista no art. 84, inciso II da Lei Complementar 621/2012, sem aplicação de sanção, dando-se quitação à responsável de acordo com o art. 86 da referida lei, divergindo do posicionamento da área técnica e do parecer ministerial.”

DISPOSITIVO

Pelo exposto, com fundamento nos artigos 84, inciso II, e 86 da Lei Complementar n. 621/2012¹⁴, **divergindo da área técnica e do Ministério Público de Contas, VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a minuta de deliberação que submeto à apreciação.

Em 09 de setembro de 2020.

¹⁴ **Art. 84.** As contas serão julgadas:

II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, que não seja de natureza grave e que não represente dano injustificado ao erário;

Art. 86. Quando julgar as contas regulares com ressalva, o Tribunal dará quitação ao responsável e lhe determinará, ou a quem lhe haja sucedido, a adoção das medidas necessárias à correção das impropriedades ou faltas identificadas, de modo a prevenir a reincidência.

MÁRCIA JACCOUD FREITAS

Conselheira Substituta

1. ACÓRDÃO TC-951/2020-3

DECIDEM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pela Relatora:

1.1. Julgar **REGULAR COM RESSALVA** a Prestação de Contas Anual do **INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DE VILA VELHA**, referente ao **exercício de 2017**, sob a responsabilidade de **PAULO FERNANDO MIGNONE**, dando-lhe quitação.

1.2. DETERMINAR que o atual gestor apure e contabilize as Provisões Matemáticas Previdenciárias na data das demonstrações contábeis, devendo comprovar as providências na próxima prestação de contas anual a ser encaminhada à Corte.

1.3. DAR CIÊNCIA da decisão à Secretaria de Previdência Social.

1.4. ARQUIVAR, após o trânsito em julgado.

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 17/09/2020 – 26ª Sessão Ordinária do Plenário

4. Especificação do quórum:

4.1 Conselheiros: Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun (presidente), Sebastião Carlos Ranna de Macedo, Sérgio Aboudib Ferreira Pinto, Domingos Augusto Taufner, Sérgio Manoel Nader Borges, Rodrigo Coelho do Carmo e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

4.2. Conselheira Substituta: Márcia Jaccoud Freitas (relatora)

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

Presidente

CONSELHEIRA SUBSTITUTA MÁRCIA JACCOUD FREITAS

Relatora

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

CONSELHEIRO SERGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS LUIS HENRIQUE ANASTACIO DA SILVA

Procurador-geral

LUCIRLENE SANTOS RIBAS

Secretária das Sessões em substituição