

**PROTOCOLO Nº:** 740360/19  
**ORIGEM:** FOZ PREVIDÊNCIA DE FOZ DO IGUAÇU  
**INTERESSADO:** AUREA CECILIA DA FONSECA  
**ASSUNTO:** CONSULTA  
**PARECER:** 63/20

*Consulta. Utilização de recursos aportados para cobertura de déficit atuarial de RPPS. Impossibilidade de abstração da situação fática na elaboração dos quesitos. Negativa de conhecimento da consulta. Índícios de irregularidades. Instauração de tomada de contas extraordinária. Subsidiariamente, resposta à consulta.*

Trata-se de consulta formulada por Foz Previdência de Foz do Iguaçu 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 nºs 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] 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 nº 7), a consulta foi recebida, ressalvando o Relator 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 nº 9).

Remetidos os autos à Coordenadoria de Gestão Municipal, 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 nº 11).

Restituído o feito à CGM, foi providenciada 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 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.

É o breve relatório.

Preliminarmente ao enfrentamento do mérito, faz-se necessário perquirir o preenchimento dos requisitos regimentais de admissibilidade da consulta.

Nesse pressuposto, com o devido respeito ao entendimento contrário declinado pelo Relator, o Ministério Público de Contas observa a impossibilidade de dissociarem-se os quesitos formulados pela consulente da específica situação fática relatada no opinativo local.

Ainda que o Regimento Interno admita a hipótese de conhecimento de consulta “*sobre dúvida quanto à interpretação e aplicação da legislação, em caso concreto*”, nos casos em que se constate relevante interesse público, devidamente motivado, o mesmo dispositivo consigna a obrigatoriedade de que a resposta respectiva seja formulada “*em tese*” (art. 311, § 1º).

No presente caso, verifica-se que **os quesitos objetivamente apresentados são de tal modo conectados com a situação real que não é**

**possível elaborar resposta abstrata**, que sirva ao propósito de conter uma orientação em *caráter geral* a todos os jurisdicionados do Tribunal de Contas. E isso porque o **pressuposto** inteiro da consulta é a anterior prática de um ato irregular, embora aparentemente sustentado em legislação municipal, que afronta conceitos essenciais da estruturação dos regimes previdenciários próprios.

Assim, é de se questionar quantos outros Municípios paranaenses porventura se enquadrariam em idêntica situação excepcional, de modo que as respostas aos quesitos lhes aproveitassem.

Por outro giro, o âmbito de cognição dos processos de consulta, pelas suas próprias características, não possibilita o aprofundamento de detalhes acerca do contexto relatado, o que torna a notícia da situação irregular a esta Corte, no mínimo, inusitada: de um lado, não se faculta a verticalização das questões apontadas pelo consulente neste expediente; de outro, é certo que incumbe ao Tribunal de Contas fiscalizar as operações e situações relatadas pelo interessado – e adotar as providências cabíveis, seja no âmbito sancionatório, seja mediante solução consensual.

Em razão disso, torna-se imprescindível a **revisão do juízo de admissibilidade da consulta**, rejeitando-se o seu conhecimento e adotando-se os procedimentos necessários à deflagração de tomada de contas extraordinária, para apuração de eventuais ilícitos e as respectivas responsabilidades.

Caso superada tal questão prejudicial – o que se admite apenas como exercício argumentativo – na medida em que estão presentes os demais requisitos disciplinados no art. 311 do Regimento Interno (legitimidade da consulente, apresentação objetiva de quesitos, dúvida na aplicação de normas sujeitas ao controle do Tribunal de Contas e prévia submissão da matéria à assessoria técnica local), passamos a expor nosso entendimento, abstraindo-se, tanto quanto possível, a situação de fato contextualizada no Município de Foz do Iguaçu.

Nesse desiderato, de início, importa salientar 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 mesmo hoje, a despeito das profundas modificações resultantes da reforma operada pela Emenda nº 103/2019.

Com vistas a estabelecer normas gerais acerca da organização e funcionamento dos aludidos regimes previdenciários, a União editou a Lei nº 9.717/1998, que defere, em seu art. 9º, ao seu órgão previdenciário (atualmente, a Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia) a competência pelo “*estabelecimento e a publicação de parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária na sua instituição, organização e funcionamento, relativos a custeio, benefícios, atuária, contabilidade, aplicação e utilização de recursos e constituição e manutenção dos fundos previdenciários, para preservação do caráter contributivo e solidário e do equilíbrio financeiro e atuarial*”.

Releva destacar que, desde a redação original do dispositivo legal, tal competência estava afeta ao Ministério da Previdência e Assistência Social, que a

exerceu mediante todo um conjunto de normas regulamentares que cuidam de específicos fatores relacionados aos regimes próprios.

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*”. E, 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.

As normas de atuária instituídas naquela Portaria retrataram, com precisão, a hipótese de, nas reavaliações, os RPPS constatarem a existência de déficit atuarial. Em tais casos, cumpriria ao ente instituir, mediante lei, *plano de amortização* para, no prazo máximo de 35 anos, acumular os recursos necessários à cobertura desse resultado (art. 18).

Como solução alternativa, o art. 20 da mesma Portaria previu a manobra de *segregação da massa de segurados*, previamente aprovada pela entidade fiscalizadora no âmbito da União (§ 4º), em que parcela dos benefícios seria custeado por um *plano financeiro de repartição simples*, e outra, por um *regime de capitalização*.

É relevante destacar que o art. 21, § 2º do mesmo texto regulamentar trazia norma bastante restritiva quanto à organização atuarial do regime: “*Uma vez implementada a segregação da massa, fica vedada qualquer espécie de transferência de segurados, recursos ou obrigações entre o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário, não se admitindo, também, a previsão da destinação de contribuições de um grupo para o financiamento dos benefícios do outro grupo*”.

Ainda nesse cenário normativo, foi editada a Portaria MPS nº 746/2011, objeto da dúvida veiculada pela consulente, que definiu os requisitos para a contabilização orçamentária dos recursos correspondentes aos *aportes para cobertura do déficit atuarial do RPPS*.

Desde logo, cumpre ressaltar que, de modo a isentar-se o cômputo de tais repasses do índice total de despesas com pessoal (na forma do art. 19, § 1º, inciso VI, alínea “c” da Lei de Responsabilidade Fiscal), a referida normativa condicionou que tais recursos (i) constituíssem despesa orçamentária vinculada legalmente ao plano de amortização estabelecido pelo ente, e (ii) fossem utilizados exclusivamente para o pagamento de benefícios dos segurados vinculados ao plano previdenciário.

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

## MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ Gabinete da Procuradoria-Geral

---

razão, a Portaria ainda previu a necessidade de *controle segregado* dos recursos pertinentes aos aportes, bem como sua *aplicação pelo período mínimo de 5 anos*.

Veja-se o que consigna o vigente Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional acerca do tema:

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, 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 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 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)

Sob a égide da atual Portaria nº 464/2018, os conceitos se mantêm – cuidando, ainda, a normativa de detalhar pressupostos específicos das projeções atuariais.

De toda sorte, para os fins deste estudo, deve-se referir que o plano de amortização é retratado nos art. 54 e 55 da nova regulamentação, ao passo que a norma do anterior art. 21, § 2º, acima referida, é explicitada no art. 58, inciso IV – que trata especificamente do mecanismo de *implementação* da segregação de massa.

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.

Ora, admitindo-se que tais recursos hajam sido legalmente destinados como aportes para cobertura de déficit atuarial, *supõe-se* que o plano de amortização tenha considerado, dentre as premissas para suas projeções, o período mínimo de acumulação previsto na Portaria MPS nº 746/2011 – sendo absolutamente inviável cogitarmos da sua utilização antecipada, por qualquer razão que seja.

É de se refletir 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, e não propriamente deontológico. 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, inciso II da Portaria nº 746/2011 somente define critério temporal balizador do aporte financeiro para que efetivamente tenha reflexos atuariais.

Deve-se reiterar, ademais, a *impossibilidade normativa de transferência de recursos entre os planos financeiro e previdenciário*. Tratando-se de modelagem de equilíbrio atuarial estabelecida pelo órgão federal competente pela regulamentação da Lei nº 9.717/1998, eventual descumprimento atrairá a incidência das sanções previstas nos seus art. 7º, 8º e 8º-A.

Nessa exata medida, 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, inciso 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 na Lei de Responsabilidade Fiscal.

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, na esteira do raciocínio até aqui desenvolvido, reflita-se que a utilização dos recursos aportados ao RPPS para cobertura de déficit atuarial

como se fossem destinados à insuficiência financeira é, em regra, de todo *despropositada* e *irregular*, impondo a apuração das responsabilidades pela transação no âmbito do controle externo.

Em face de todo o exposto, o Ministério Público de Contas manifesta-se, em preliminar, pela **revisão do juízo de admissibilidade** da consulta, **negando-se-lhe conhecimento**, em virtude da impossibilidade de abstração da situação fática que deu ensejo à formulação dos quesitos. Ademais, em razão dos indícios de irregularidades na gestão previdenciária de Foz do Iguaçu, propugna-se pela **instauração de tomada de contas extraordinária**.

Em não sendo acolhida a preliminar, opina-se pelas seguintes **respostas** aos quesitos aventados:

- a) Quais as consequências de se utilizar tais recursos [provenientes de aportes para cobertura de déficit atuarial] antes do prazo mínimo de 5 anos de investimentos previstos na Portaria nº 746/2011 [do Ministério da Previdência Social]?

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) 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?

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) 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?

Não é possível a utilização de recursos destinados à cobertura do déficit atuarial para suprir insuficiência financeira do RPPS.

Curitiba, 30 de março de 2020.

*Assinatura Digital*

**FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI**  
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas