



MINISTÉRIO
PÚBLICO
DE CONTAS
ESTADO DO
ESPÍRITO SANTO

2ª Procuradoria de Contas

Parecer do Ministério Público de Contas 00538/2019-3

Processo: 06997/2017-1

Classificação: Prestação de Contas Anual de Ordenador

Exercício: 2016

Criação: 02/05/2019 18:30

Origem: GAPC - Luciano Vieira - Gabinete do Procurador Luciano Vieira

EXCELENTÍSSIMO SENHOR CONSELHEIRO-RELATOR

O **MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**, pelo Procurador abaixo subscrito, no uso de suas atribuições institucionais, com fulcro no art. 130 da Constituição Federal c/c art. 3º, inciso II, da LC n. 451/2008, manifesta-se nos seguintes termos.

Trata-se de Prestação de Contas Anual, relativa ao exercício financeiro de 2016, do **Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Guarapari – IPG**, sob responsabilidade de **José Augusto Ferreira de Carvalho**.

Por meio da Instrução Técnica Inicial - ITI 1552/2017/9 foram chamados ao feito, como corresponsáveis (DECM TC-1900/2017-2), além do gestor citado acima, **Orly Gomes da Silva, José Wanderlei Astori e Rita de Cássia Nossa de Almeida**.

A **INSTRUÇÃO TÉCNICA CONCLUSIVA - ITC 4838/2018-1** ratificou a ocorrência das seguintes irregularidades apontadas no **RELATÓRIO TÉCNICO – RT 0988/2017-6**:

Item 3.1.2.1 – Ausência de separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes aos planos financeiro, previdenciário e gestão administrativa do RPPS.

Base Legal: arts. 1º, inciso I, e 6º, inciso VII, da Lei Federal n. 9.717/1998; arts. 71 a 74 da Lei Federal n. 4.320/64; arts. 8º, parágrafo único, e 50, incisos I e III, da Lei Complementar n. 101/2000 e art. 21 da Portaria MPS 403/2008.

Item 3.1.5 – Diferença entre valores evidenciados no balancete de verificação (BALVER) e na demonstração das variações patrimoniais (DVP).

Base Legal: arts. 85 e 87 da Lei Federal N.º 4.320/1964.

Item 3.1.6 – Inconsistência na gestão do déficit/superávit financeiro das fontes de recursos.

Base Legal: item 4.3.4 da Parte V – Demonstrações Contábeis, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (6ª ed.).

Item 3.2.1 – Divergência no registro por competência da receita de contribuições previdenciárias.

Base Legal: arts. 85, 100 e 101 da Lei Federal N.º 4.320/1964 e Regime de Competência (NBC TSP – Estrutura Conceitual).

Item 3.3.2.1.1 – Ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias devidas pela unidade gestora ao RPPS.

Base Legal: arts. 40, caput e 149, § 1º, da CF/88; art. 2º da Lei Federal N.º 9.717/1998; e, arts. 5º e 7º da Lei Municipal N.º 3.971/2015.

Item 3.3.2.3 – Inconsistências na gestão da folha de pagamentos.

Base Legal: art. 141, parágrafo único, da Resolução TC 261/2013; e, Instrução Normativa TC 34/2015, Anexo I.

Item 3.5.1.2 – Alíquota de contribuição previdenciária insuficiente para a cobertura do custo normal do RPPS.

Base Legal: art. 40 da CF/88, art. 1º da Lei Federal N.º 9.717/1998, art. 69 da LRF e arts. 18 e 19 da Portaria MPS 403/2008.

Item 3.5.1.3 – Estudo de avaliação atuarial elaborado com base em dados incompletos e inconsistentes gerando mensuração inadequada do passivo atuarial.

Base Legal: art. 13, § 1º, da Portaria MPS 403/2008, Princípio da Competência e Oportunidade e NBCT 16.5 e 16.10 (Resoluções CFC 1.132 e 1.137/2008).

Item 3.5.2.1 – Projeção atuarial classifica indevidamente a cobertura de insuficiência financeira como receita previdenciária do plano financeiro.

Base Legal: Tabela 10.1, Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores, Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Item 4.1 – Limitações aos trabalhos do sistema de controle interno.

Base Legal: art. 135, § 4º, c/c artigo 137, IV do RITCEES, aprovado pela Resolução TC 261/2013 e Resolução TC 227/2011; e, Instrução Normativa TC 34/2015.

Em razão disso, propugnou a Unidade Técnica pela irregularidade das contas, nos termos do art. 84, inciso III, “d”, da LC n. 621/12.

Pois bem.

1 – DA FUNDAMENTAÇÃO

1.1 – DAS GRAVES INFRAÇÕES ÀS NORMAS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS

É bastante por si mesmo a fundamentação constante da ITC 4838/2018-1 para a manutenção dos apontamentos de irregularidades acima descritos, acerca dos quais, embora sem esgotá-los, tecem-se apenas argumentos adicionais neste parecer, conforme seguem.

1.1.1 – Trata a irregularidade constante no item 3.1.2.1 do RT 0988/2017-6 sobre ausência de registros de forma separada dos recursos e obrigações orçamentárias, financeiras e contábeis (segregação de massa), conforme determina os arts. 20 a 22 da portaria do MPS 403/2008 e art. 50, inciso III, da Lei Complementar n. 101/2000.

Cabe enfatizar que as demonstrações contábeis compreenderão as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade, conforme determina o artigo 50, inciso III, LRF, *in verbis*:

“**Art. 50.** Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional,

inclusive empresa estatal dependente”.

A respeito do tema, pertinente transcrever trechos da Consulta n. 18.743-7/2017 do Tribunal de Contas de Mato Grosso[1] quanto à segregação de massas:

Nesse contexto, a segregação de massas é a separação dos segurados vinculados a esses RPPS em grupos distintos, a partir da definição de uma data de corte. Desta forma, os servidores admitidos anteriormente à data de corte integrarão o Plano Financeiro[2], os admitidos após integrarão o Plano Previdenciário[3]. **Essa divisão é necessária pois a cada um desses grupos é dispensado tratamento distinto no que tange à gestão financeira e contábil[4].**

Outrossim, impende registrar que o Plano Financeiro não tem o propósito de acumulação de recursos: é tratado sob o regime financeiro de repartição simples, em que as contribuições arrecadas no bojo desse grupo, em um determinado exercício financeiro, sejam suficientes para o pagamento dos benefícios, sendo que eventual insuficiência financeira de recursos seja suprida por meio de aportes financeiros feitos pelo Tesouro do ente. O grupo que compõe o Plano Financeiro é denominado de massa em extinção. Em decorrência do exposto, é forçoso concluir que a insuficiência financeira do Plano Financeiro será inevitável, pois o número de servidores aposentados desse plano, gradativamente, aumenta, enquanto o de ativos, que é a categoria que contribui com a maior parcela dos recursos para o custeio, diminui.

Por sua vez, o Plano Previdenciário é gerenciado tendo-se por base o regime financeiro de capitalização, com o intuito de acumulação de recursos que garantam a cobertura dos compromissos futuros relativos às aposentadorias dos servidores a ele vinculados.

Cabe registrar que a segregação de massa pode ser implementada por cada ente federado instituidor de RPPS, por meio de lei específica, que estabelecerá a separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes[5].

Pelo exposto, conclui-se que os aportes financeiros realizados pelos entes, para cobrir insuficiências de caixa do Plano Financeiro na segregação de massa, buscam custear os pagamentos de benefícios previdenciários devidos aos servidores inativos e pensionistas.

Salienta-se, ainda, que o Tribunal Superior Eleitoral tem firme jurisprudência no sentido de que o descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal importa irregularidade insanável, e revela-se no item 3.1.2.1 do RT 0988/2017-6 tal ofensa, *verbis*:

ELEIÇÕES 2012. CANDIDATO A PREFEITO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL ELEITORAL. REGISTRO DE CANDIDATURA INDEFERIDO. INELEGIBILIDADE DO ART. 1º, INCISO I, ALÍNEA g, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 64/1990. MATÉRIAS NÃO PREQUESTIONADAS. NÃO INCIDÊNCIA NA CAUSA DE INELEGIBILIDADE. REEXAME DE PROVAS. **DESCUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.** DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. Não decididas pelo TRE as supostas ausências de capacidade postulatória do impugnante e de manifestação da Câmara de Vereadores sobre o novo pronunciamento do Tribunal de Contas; ausente o prequestionamento. Incidência das Súmulas nos 282 e 356/STF.

2. Matérias de ordem pública também exigem o necessário debate pelo Tribunal de origem. Precedentes do TSE e do STF.

3. A inelegibilidade do art. 1º, inciso I, alínea g, da LC nº 64/1990 não é imposta na decisão da Câmara de Vereadores que desaprova contas, mas pode ser efeito secundário dessa decisão administrativa, verificável no momento em que o cidadão se apresentar candidato em determinada eleição.

4. Nem toda desaprovação de contas enseja a causa de inelegibilidade do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64/1990, somente as que preenchem os requisitos cumulativos constantes dessa norma, assim enumerados: i) decisão do órgão competente; ii) decisão irreversível no âmbito administrativo; iii) desaprovação devido à irregularidade insanável; iv) irregularidade que configure ato doloso de improbidade administrativa; v) prazo de oito anos contados da decisão não exaurido; vi) decisão não suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário.

5. Na linha da jurisprudência deste Tribunal, para fins de incidência da causa de inelegibilidade prevista no art. 1º, inciso I, alínea g, da LC nº 64/1990, exige-se o dolo genérico, relativo ao descumprimento dos princípios e normas que vinculam a atuação do administrador público (ED-AgR-REspe nº 267-43/MG, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 9.5.2013).

6. O Tribunal Regional Eleitoral, analisando o conjunto probatório dos autos, concluiu pela existência dos requisitos da causa de inelegibilidade do art. 1º, inciso I, alínea g, da LC nº 64/1990. Inviável o reenquadramento jurídico dos fatos no caso concreto.

7. O TSE tem entendido que o descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal configura vício insanável e ato doloso de improbidade administrativa. Precedentes.

8. Agravo regimental desprovido. (RESPE n. 16522, Rel. Min. Gilmar Ferreira Mendes, DJE

08/09/2014).

ELEIÇÕES 2012. INELEGIBILIDADE. VEREADOR. REJEIÇÃO DE CONTAS. PRESIDENTE DE CÂMARA MUNICIPAL. ALEGADA INEXISTÊNCIA DE ATO DOLOSO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. **DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS BASEADA NO DESCUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. IRREGULARIDADE INSANÁVEL.** INCIDÊNCIA DO ART. 1º, ALÍNEA g, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 64190. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A suposta ofensa aos princípios da ampla defesa, do contraditório, da presunção de inocência e da razoabilidade não foi analisada pelo Tribunal a *quo*, o que atrai a incidência das Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

2. As circunstâncias fáticas relacionadas com a questão de direito devolvida com o recurso especial está devidamente fixada no aresto regional, daí por que não há falar em reexame de fatos e provas.

3. Constitui irregularidade insanável a rejeição das contas, pelo Tribunal de Contas competente, com base no descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo esse vício apto a atrair a causa de inelegibilidade prevista no art. 1º inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64/90. Precedentes.

4. A ausência de aposição de nota de improbidade administrativa pelo TCM e de não interposição de ação civil pública pelo Ministério Público contra o Agravante bem como o fato de ter sido paga a multa imposta pelo apontadas. Precedentes.

5. Agravo regimental desprovido. (AgR-REspe nº 105-97.2012.6.06.0060/CE, Rel. Min. Laurita Vaz, 28/02/2013).

1.1.2 – Quanto às irregularidades apuradas nos itens 3.1.5 e 3.2.1 do RT 988/2017 — Diferença entre valores evidenciados no balancete de verificação (BALVER) e na demonstração das variações patrimoniais (DVP) e Divergência no registro por competência da receita de contribuições previdenciárias — verifica-se ofensa aos artigos 85, 87, 100 e 101 da Lei Federal n. 4.320/64.

É sabido que a escrituração contábil deve ser efetuada de modo que proporcione a qualquer interessado, em especial, os órgãos de controle, conhecer da real situação financeira e patrimonial das entidades e órgãos públicos, exigência inerente ao dever de prestar contas a que está jungido aquele que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, consoante art. 70 da Constituição Federal.

Tais normas visam, portanto, prevenir desfalque ou desvio de bens públicos, sendo indispensável sua observância para a demonstração da fiel situação patrimonial do Ente Público.

No caso vertente, o Balancete Contábil de verificação, encaminhado na prestação de contas do exercício de 2016, “continha informações com erros graves que não foram detectadas tempestivamente para o devido acerto ou esclarecimento por meio de notas explicativas”.

É cediço que qualquer ajuste decorrente de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas para que a confiabilidade e fidedignidade das informações escrituradas não sejam comprometidas.

Incorreu o gestor, na espécie, em grave infração à norma como se extrai do seguinte excerto da manifestação técnica conclusiva:

“Considerando que o encaminhamento de informações incorretas e em descompasso com a realidade é irregularidade de natureza grave, por dificultar e encarecer as análises da prestação de contas, sendo sua exatidão de responsabilidade dos representantes legais e técnicos das entidades jurisdicionadas, a quem compete garantir a sua fidelidade aos registros contábeis e aos demais sistemas de controle interno, conforme preceitua o parágrafo único do art. 141 do Regimento do TCEES, opina-se pela aplicação de multa, ao Sr. José Augusto Ferreira de Carvalho, diretor presidente, na forma do inciso II do art. 389 do Regimento Interno do TCEES, por ter encaminhado demonstrações contábeis (BALVER eDVP) com valores conflitantes.”

1.1.3 – No que pertine à infração apontada no item 3.1.6 do RT 0988/2017 – Inconsistência na gestão do déficit/superávit financeiro das fontes de recursos, aduz-se que a Lei de

Responsabilidade Fiscal – LRF dita regras para a utilização de recursos vinculados e sua segregação das disponibilidades de caixa, *verbis*:

“Art. 8º [...]Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I –a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.”

O descumprimento dessa norma configura grave violação à norma, cujo descumprimento tem potencial de manipular a apuração dos limites de gastos de pessoal do Poder Executivo, conforme alertado pela Unidade Técnica, não se tratando, portanto, de mera formalidade no registro contábil.

1.1.4 – Quanto ao item 3.3.2.1.1 do RT 0988/2017-6 – Ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias devidas pela unidade gestora ao RPPS, foram apuradas inconsistências nos valores registrados tanto em relação às contribuições previdenciárias patronais, como em relação às contribuições previdenciárias dos servidores.

No que se refere às contribuições previdenciárias retidas dos servidores vinculados ao RPPS, a irregularidade foi justificada pelo responsável, contudo, restou apurado pela Unidade Técnica o pagamento em montante superior ao devido, no importe de R\$ 4.829,53, haja vista que a Unidade Gestora recolheu aos cofres do IPG a quantia de R\$ 529.839,38 em vez de R\$ 525.009,86, valor este referente às contribuições previdenciárias efetivamente retidas dos servidores efetivos.

No tocante a este ponto, a irregularidade apontada foi mantida parcialmente na ITC-4838/208-1, o que não deve prosperar, haja vista que a irregularidade é diversa (recolhimento a maior) da qual o responsável foi citado na ITI-1552/2017-9 (ausência de recolhimento) e mantê-la constitui-se em grave ofensa ao contraditório e ampla defesa, embora a conduta do gestor manifeste sua total falta de zelo com os valores que estavam sob sua administração.

Lado outro, no que concerne aos valores de contribuições previdenciárias devidas pelo IPG, apesar das justificativas apresentadas pelo responsável, estas foram insuficientes para sanar a irregularidade em tela.

Constata-se na irregularidade elencada no item 3.3.2.1.1 do RT que o Instituto não efetuou o recolhimento dos valores devidos ao RPPS. Do total de R\$ 2.299.881,42 das contribuições previdenciárias patronais, apenas R\$ 58.300,78 foi recolhido, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Tabela 21: Contribuições previdenciárias devidas pelo IPG **Em R\$ 1,00**

Regime Próprio de Previdência Social	Valores
(A) Contribuições patronais – Fundo Financeiro	2.299.663,34
(B) Contribuições patronais – Fundo Capitalizado	218,09
(C) Contribuições patronais devidas pela UG = (A) + (B)	2.299.881,42
(D) Contribuições liquidadas – Balancete de Execução Orçamentária	58.300,78
(E) Contribuições pagas – Balancete de Execução Orçamentária	58.300,78
(F) Diferença (C – D) – Valor	2.241.580,64
(G) Diferença (F / C) – Percentual	97,46%

Fonte: Demonstrativos FOLRPP, BALEXO – Prestação de Contas Anual/2016.

Em sua defesa, o responsável fundamentou que ocorreu o registro incorreto do montante apresentado como contribuições devidas pela UG, na quantia de R\$ 2.299.663,34, tendo em vista o equívoco no processo de parametrização do sistema de informática para gerar o referido dado.

Entretanto, não ficou demonstrado nem pelo responsável, tampouco pela Unidade Técnica, qual seria o apontamento do valor correto para o determinado recolhimento previdenciário.

Compulsando os autos, denota-se da Defesa/Justificativa 0267/2018-3, peça complementar 4563/2018-1 (folha de pagamento original que subsidiou a geração do arquivo FOLRPP), às fls. 08, que a base de cálculo da previdência é de R\$ 4.772.887,91, valor no qual deve incidir a contribuição patronal de 16%, concluindo-se que a contribuição patronal devida seria na importância de R\$ 763.662,06 e não de R\$ 58.300,78, valor efetivamente pago pelo ente, conforme demonstrado na tabela supracitada, revelando-se desta forma a ocorrência da irregularidade suscitada.

Aduz-se que, nos termos do art. 85 da Lei n. 4.320/64, os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A egrégia Segunda Câmara desse Tribunal de Contas, no julgamento da Prestação de Contas do Instituto de Pesos e Medidas do Estado do Espírito Santo, referente ao exercício 2013, proferiu o Acórdão TC-870/2017, imputou multa ao gestor, por vislumbrar, tal como no caso analisado, grave violação à norma, *verbis*:

ACÓRDÃO TC-870/2017 – SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO -TC-2497/2014

EMENTA

PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL – EXERCÍCIO DE 2013 – 1) IRREGULAR – 2) MULTA – 3) DETERMINAÇÕES – 4) DAR CIÊNCIA – 5) ARQUIVAR.

[...]

Diante disso, procedi com a análise dos documentos apresentados pelo atual Diretor Geral do IPEM-ES, todavia, não foram capazes de sanear por completo as irregularidades apontadas, o que me leva a acolher o opinamento da área técnica, tomando suas ponderações como fundamento desta decisão, em relação apenas as seguintes irregularidades:

- **Liquidação a maior de despesas de contribuição previdenciária patronal para RGPS (INSS), em relação aos valores informados no resumo da folha de pagamento, no montante de R\$ 21.673,62.**
- **Consignação a maior de despesas de contribuição previdenciária retida dos servidores do RGPS (INSS), em relação aos valores informados no resumo da folha de pagamento, no montante de R\$ 22.969,92.**
- **Pagamento a maior para RGPS (INSS) de contribuição previdenciária patronal, em relação aos valores informados no resumo da folha de pagamento, no montante de R\$ 21.673,62.**
- **Recolhimento a maior para RGPS (INSS) de contribuição previdenciária retida dos servidores, em relação aos valores informados no resumo da folha de pagamento, no montante de R\$ 17.171,28.**

[...]

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Processo TC-2497/2014, **ACORDAM** os Srs. conselheiros da Segunda Câmara do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, em sessão realizada no dia doze de julho de dois mil e dezessete, à unanimidade, nos termos do voto do relator, conselheiro Domingos Augusto Taufner:

1. Julgar **irregular** a Prestação de Contas Anual do Instituto de Pesos e Medidas do Estado do Espírito Santo, relativa ao exercício de 2013, sob a responsabilidade do Sr. Willian Luiz de Abreu;
2. **Aplicar multa de R\$ 3.000,00 (três mil reais) ao Sr. Willian Luiz de Abreu, com base no artigo 135, inciso I, da Lei Orgânica, c/c o artigo 389, inciso I, do Regimento Interno desta Corte de Contas;**
3. Encaminhar ao atual gestor, as seguintes **determinações** que deverão ser objeto de monitoramento por esta Corte:
 - 3.1 Que realize a conciliação das contribuições previdenciárias retidas do servidor ou devidas a título patronal com os registros contábeis;
 - 3.2 Que saneie as divergências existentes entre inventário de bens imóveis e registros contábeis;
4. **Dar ciência** ao interessado;
5. **Arquivar** os presentes autos após o trânsito em julgado.

Demonstrada, assim, a prática de **grave infração** à norma legal ou regulamentar de natureza contábil,

financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

1.1.5 – Restou apurado, ainda, pela Unidade Técnica, no item 3.3.2.3 do RT 988/2017 – Inconsistências na gestão da folha de pagamentos – o pagamento a maior de R\$ 114.288,23, sem que tenha sido comprovada a adoção do regular procedimento de liquidação.

O pagamento da despesa só se efetua após a sua competente liquidação, conforme preceitua os artigos 62 e 63 da Lei 4.320/1964:

- Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.
 Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
 § 1º Essa verificação tem por fim apurar:
 I -a origem e o objeto do que se deve pagar;
 II -a importância exata a pagar;
 III -a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Aliás, cita-se o disposto no Parecer/Consulta TCEES 017/2014 a respeito da irregular liquidação de despesa:

PARECER/CONSULTA TC-017/2014 - PLENÁRIO
PROCESSO - TC-8414/2013
JURISDICIONADO - CÂMARA MUNICIPAL DE BAIXO GUANDU
ASSUNTO - CONSULTA
CONSULENTE - PEDRO JOSÉ MATIAS DE ARAÚJO
EMENTA

LIQUIDAÇÃO DA DESPESA DEVE OBEDECER À FORMA ESTABELECIDNA NA LEI Nº 4.320/64, COM A VERIFICAÇÃO DE TODOS OS ELEMENTOS APTOS A COMPROVAR A EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO OU ENTREGA DO PRODUTO, RESTANDO A RESPONSABILIZAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS ENVOLVIDOS NAS ETAPAS DA DESPESA, ATRAVÉS DE CRITÉRIOS DE SUBJETIVIDADE, OU SEJA, NA MEDIDA DA SUA CULPABILIDADE - REMETER AO CONSULENTE CÓPIA DESTE PARECER EM CONSULTA, BEM COMO DO PARECER EM CONSULTA TC-034/2013.

[...]

III – MÉRITO

Os questionamentos feitos pelo consulente giram em torno de um único cerne – a fase da despesa pública conhecida como liquidação da despesa.

Com efeito, a despesa pública comporta três fases distintas: empenho, liquidação e pagamento. A liquidação consiste na segunda etapa da despesa pública, em que se procede à averiguação da entrega satisfatória do bem ou serviço, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios da referida despesa.

A Lei n. 4.320/64 trata da matéria nos seguintes termos:

- Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
 § 1º Essa verificação tem por fim apurar:
 I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
 II - a importância exata a pagar;
 III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.
 § 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:
 I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
 II - a nota de empenho;
 III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

1. A fim de proceder à liquidação da despesa pública deve o responsável realizar algumas verificações básicas, tais como: conformidade do documento comprobatório de despesa com a nota de empenho e com a legislação pertinente; se a nota fiscal/fatura não contém rasuras; se a entrega do material ou a execução do serviço foi realizada dentro do prazo e de acordo com as especificações, quantidades, qualidade e preços contratados e se o CNPJ constante da nota fiscal é o mesmo utilizado no empenho/contrato, entre outras.

Assim, a liquidação da despesa implica na constatação *in situ* do cumprimento da obrigação por parte do contratado. Sobre a o tema, o professor Heraldo da Costa Reis⁴, observa:

Trata-se de verificar o direito do credor ao pagamento, isto é, verificar se o implemento de

condição foi cumprido. Isto se faz com base em títulos e documentos. Muito bem, mas há um ponto central a considerar: é a verificação objetiva do cumprimento contratual. O documento é apenas o aspecto formal da processualística. A fase de liquidação deve comportar a verificação *in loco* do cumprimento da obrigação por parte da contratante. Foi a obra, por exemplo, construída dentro das especificações contratadas? Foi o material entregue dentro das especificações estabelecidas no edital de concorrência ou de outra forma de licitação? Foi o serviço executado dentro das especificações? O móvel entregue corresponde ao pedido? E assim por diante. Trata-se de uma espécie de auditoria de obras e serviços fantasmas.

A partir desse prisma, responde-se ao questionamento do consultante: é claro que o servidor encarregado da aferição da liquidação da despesa é responsável por aquilo que ele atesta. O que, observe-se, não exclui de plano, a responsabilidade dos demais agentes envolvidos no processo de realização da despesa pública.

Explique-se: caso haja qualquer irregularidade na liquidação de uma despesa pública, far-se-á necessário o exame acurado da responsabilidade de todos os agentes envolvidos no processamento da despesa, desde sua etapa inicial até seu estágio final, qual seja, o pagamento.

Haverá, então, obrigação de se perquirir se a conduta dos agentes foi pautada pelo zelo e prudência que deve caracterizar todos os agentes públicos. Destarte, caso o servidor responsável seja negligente, deixando de observar aspectos óbvios, como por exemplo, rasuras na nota ou CNPJ diverso do que consta no contrato, ou ainda, caso o servidor ateste evidentemente em falso, o ordenador de despesa, atuando com a cautela exigível de todo e qualquer agente público deverá perceber tais erros crassos. Diante de tal quadro, pode o ordenador de despesas ser responsabilizado, se, malgrado uma liquidação de despesas claramente deficitária, efetuar o pagamento. Nesta situação, haverá responsabilidade solidária entre os envolvidos.

A vista do exposto, responde-se ao questionamento “a” do consultante no sentido de que **a liquidação da despesa dá-se na forma estabelecida na Lei n. 4.320/64, com a verificação de todos os elementos aptos a comprovar a efetiva prestação do serviço ou entrega do produto. Quanto aos servidores ou gestores do contrato encarregados de atestar a liquidação da despesa, estes são, como já dito, responsáveis por aquilo que atestam, sem a exclusão da responsabilidade de outros na medida da sua culpabilidade. [...]**

Assim, a irregularidade é grave, uma vez que denota possível prejuízo aos cofres públicos, o qual deverá ser apurado em procedimento específico de tomada de contas, o que, contudo, não atenua a responsabilidade do gestor, justamente por expor o erário a perigo de dano, em razão de conduta, no mínimo, negligente.

1.1.6 – No que concerne à irregularidade elencada no item 3.5.2.1 do RT 0988/2017-6 — Projeção atuarial classifica indevidamente a cobertura de insuficiência financeira como receita previdenciária do plano financeiro — constata-se a deficiência/ineficiência na gestão dos recursos do Instituto.

Inicialmente, cumpre destacar que o Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência, segundo preceituam as normas do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria Nacional do Tesouro, tem por finalidade dar transparência à projeção atuarial do regime de previdência no longo prazo e a devida adequação da mensuração das projeções necessárias ao cumprimento das obrigações autonomamente pela entidade, isto é, **visa analisar se os recursos alocados são capazes de assegurar os pagamentos das despesas previstas pelo plano previdenciário.**

Essa avaliação é de suma relevância para dimensionar a sustentabilidade do regime previdenciário dos servidores, a médio e longo prazo, bem como o impacto fiscal no ente sobre a necessidade de financiamento do regime de previdência. Para tanto, é imprescindível que a base de dados constante do referido Demonstrativo seja atualizada e fidedigna.

In casu, contudo, a projeção atuarial do regime próprio de previdência social apresentada pelo Instituto demonstra a classificação incorreta de receita previdenciária – eis que a classificação das receitas previdenciárias não comporta como tais os aportes financeiros destinados à cobertura de insuficiência financeira –, o que distorce as informações a respeito do *déficit* previdenciário, comprometendo relevantes aspectos do planejamento orçamentário e de decisões políticas concernentes à sustentabilidade do regime de previdência no médio e longo prazo.

Ademais, verifica-se que não há comprovação de que o instituto comporta os valores propostos pelo

plano de amortização, ante a utilização de aportes do erário municipal, o que acarreta comprometimento da gestão e da receita municipal, conforme evidenciado na manifestação técnica conclusiva:

No Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DEMAAT) da PCA em análise, Anexo 9, p. 106, constata-se o registro do valor R\$ 5.821.009,47 como resultado previdenciário positivo, demonstrado no Relatório Resumido da Execução Orçamentária, presumindo que no montante das receitas previdenciárias estejam incluídos valores dos aportes recebidos a título de cobertura de insuficiência financeira. O Manual de Demonstrativos Fiscais-MDF, aplicável ao exercício de 2016, no que concerne ao Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores, Tabela 10.1, instrui o preenchimento da tabela, e no quesito receitas previdenciárias, assim ensina (pp. 383/384):

RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (a) Essa coluna identifica a projeção das receitas previdenciárias provenientes das contribuições previdenciárias dos servidores civis e militares, ativos, inativos e reformados, da Receita Patrimonial, da Receita de Serviços e de Outras Receitas Correntes e de Capital para o custeio do RPPS regime, bem como as receitas intraorçamentárias das contribuições patronais de ativos e inativos, contribuições previdenciárias para cobertura de déficit atuarial, decorrentes de alíquotas suplementares, e as contribuições em regime de débitos e parcelamentos. Dessa forma, incluir os valores dos aportes financeiros para cobertura de insuficiência financeira como receita previdenciária, constitui irregularidade que macula os valores projetados de aportes financeiros, e não permite ao ente conhecimento prévio dos recursos do tesouro que deverão ser aportados ao Fundo Financeiro do RPPS, comprometendo o planejamento de médio e longo prazo e a condução das demais políticas públicas.

Nesse viés, diante da utilização de aportes do tesouro municipal, além de evidenciado que as receitas percebidas pelo ente não são suficientes para sua autonomia e sustentabilidade, é essencial assinalar que tal conduta demonstra-se ainda capaz de ocultar algo, entendido na intenção dolosa do responsável de maquiar a real situação — o *déficit* nas contas do Instituto —, representando séria ameaça ao equilíbrio financeiro e atuarial, que deve perdurar nos sistemas previdenciários, com vistas a resguardar o direito dos segurados em receber seus benefícios no futuro.

Outrossim, a referida mácula ressalta a gravidade da conduta quanto ao fato dela consubstanciar **ato de improbidade administrativa**, consoante art. 11, inciso I, da Lei n. 8.429/92[6], que atenta contra os princípios da administração pública.

1.1.7 – No tocante à irregularidade tratada no item 4.1 do RT 0988/2017-6 — Limitações aos trabalhos do sistema de controle interno —, verifica-se que o município não adotou as medidas adequadas na implementação do sistema de controle interno, devendo proceder os ajustes necessários na sua completude.

Aduz-se que o controle interno pode ser definido como um sistema organizado para controlar os próprios atos dos órgãos públicos, verificando se as despesas estão alinhadas com os princípios constitucionais da legalidade, economicidade e finalidade pública.

Impõe-se destacar que os responsáveis pelo controle interno têm o dever legal e constitucional de determinar ao órgão a adoção de medidas corretivas, visando sanar as impropriedades verificadas, sob pena de responsabilidade solidária (art. 44 da LC nº. 621/12).

Revela-se evidente que o controle interno vem trazer maior lisura e transparência à Administração Pública, garantindo que os impostos arrecadados e os recursos recebidos sejam aplicados, de forma eficiente e eficaz, em prol da sociedade.

Vale anotar que tal sistema não se revela apenas como um meio de fiscalizar a atuação dos gestores públicos, mas, também, como uma maneira de auxiliá-los nas suas consecuições administrativas, garantindo um melhor aproveitamento dos recursos públicos e também preservando a imagem política do jurisdicionado.

Cabe frisar que, incumbe ao controle interno **comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos**

órgãos e entidades da administração estadual e municipal (art. 42, inciso II, da LC n. 621/12).

Assevera-se que a Resolução TC n. 227/2011 determinou aos Poderes e órgãos do Estado e dos Municípios do Espírito Santo, que ainda não tenham implantado sistema de controle interno, que o façam até o mês de agosto/2013, mediante lei específica, sendo que a falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno poderá ensejar à irregularidade das contas e/ou a emissão de parecer prévio contrário à sua aprovação, sem prejuízo das penalidades previstas em lei ao respectivo responsável, por omissão no seu dever legal (art. 2º, *caput* e § 2º).

Em suma, as irregularidades verificadas nesta prestação de contas consubstanciam **grave infração** à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, uma vez que **prejudicam a correta compreensão da posição orçamentária, financeira e patrimonial do instituto**, consoante art. 84, inciso III, alíneas “c” e “d”, da LC n. 621/12.

1.2 – DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE

1.2.1 – Da Controladora: itens 3.1.2.1, 3.1.5, 3.2.1, 3.3.2.1.1 e 3.3.2.3 do RT 0988/2017-6

Insta destacar que a Controladora-Geral do Município foi arrolada como responsável em relação aos itens em epígrafe, porém sua responsabilização foi afastada pela Unidade Técnica, em razão da ausência de controle por atos de terceiros.

No entanto, quanto ao item **3.3.2.3 do RT 0988/2017-6 – Inconsistência na gestão da folha de pagamentos** –, embora seja indubitável a ocorrência da referida irregularidade, para a responsabilização da controladora é necessária a comprovação de sua conduta irregular, do nexo de causalidade, do dano — o qual não restou comprovado — e de sua culpabilidade quanto aos atos praticados inerentes à atribuição do seu cargo.

Assim, importa dizer, que somente poderá ser responsabilizado o controlador interno se ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade não comunicar ao Tribunal de Contas (art. 74, §1º, CF) e der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário, tendo em vista que ele não é gestor ou responsável por contas de outra unidade gestora.

Impõe-se destacar que os responsáveis pelo controle interno têm o dever legal e constitucional de determinar ao órgão a adoção de medidas corretivas, visando sanar as impropriedades verificadas, sob pena de **responsabilidade solidária** (art. 44 da LC nº. 621/12).

Desta forma, como não houve ainda a comprovação do dano ao erário, o qual deve ser apurado nos procedimentos sugeridos pela Unidade Técnica, a responsabilidade da controladora deve ser afastada, uma vez que não responde por irregularidades atribuídas à função do gestor, exceto se restar caracterizado dano e resultar de ação/omissão do controle interno ou qualquer irregularidade de cujo ato o controle interno tenha participado diretamente.

1.2.2 – Do Ordenador de Despesa do Instituto: item 3.5.1.2 do RT – 0988/2017-6

Apurou a Unidade Técnica a adoção inadequada de medidas para amortização do déficit atuarial do RPPS, conforme minuciosamente descrito no item acima citado do relatório técnico contábil.

Com efeito, a documentação colacionada aos autos demonstra que as receitas de contribuições previdenciárias não foram suficientes para garantir a cobertura dos custos com benefícios, motivo pelo qual o gestor veio a utilizar-se dos recursos já acumulados, descapitalizando o RPPS, conduta que violou flagrantemente o importante princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, resultando em graves consequências à sustentabilidade do fundo.

Claro está, portanto, o que restou evidenciado no Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial

(DEMAAT), a necessidade da elevação da alíquota de contribuição previdenciária, tendo em vista que a arrecadação das receitas de contribuições é inferior ao custo normal dos benefícios, comprometendo o custeio dos Planos Previdenciários.

Entretanto, cuida-se de analisar que o Parecer Atuarial não fez menção ao devido reajuste da alíquota para 27,80%, sugerindo que seu valor vigente fosse mantido em virtude da proximidade do valor da alíquota então praticada, estabelecida em 27,00% do valor do custo normal apurado.

Vale destacar, que a avaliação atuarial **demonstrada pelo Parecer do Atuário** é de extrema importância para o Fundo de Previdência, pois evidencia a viabilidade econômica e financeira do RPPS-Municipal.

Conforme determina a Portaria MPS nº 403/2008, em seu art. 2º, as premissas, o conteúdo e os resultados da avaliação atuarial serão apresentados pelo atuário por meio dos seguintes documentos: Relatório da Avaliação Atuarial, Nota Técnica Atuarial (NTA), Demonstrativo do Resultado da Avaliação Atuarial (DRAA) e Parecer Atuarial, o qual é de caráter conclusivo norteado pelo princípio do equilíbrio financeiro e atuarial:

[...]

VII – Avaliação Atuarial: estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo principal de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano; VIII – Nota Técnica Atuarial: documento exclusivo de cada RPPS que descreve de forma clara e precisa as características gerais dos planos de benefícios, a formulação para o cálculo do custeio e das reservas matemáticas previdenciárias, as suas bases técnicas e premissas a serem utilizadas nos cálculos, contendo, no mínimo, os dados constantes do Anexo desta Portaria; IX – Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial - DRAA: documento exclusivo de cada RPPS que registra de forma resumida as características gerais do plano e os principais resultados da avaliação atuarial; **IX – Parecer Atuarial: documento que apresenta, de forma conclusiva, a situação financeira e atuarial do plano, certifica a adequação da base de dados e das hipóteses utilizadas na avaliação e aponta medidas para a busca e manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial.** – Negritou-se

Cumprido ressaltar que um dos princípios fundamentais de estruturação e organização dos RPPS é a obrigação de manter equilíbrio financeiro e atuarial, conforme exigência do art. 40 da Constituição Federal[7], do art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal[8] e do art. 1º da Lei 9.717/1998[9].

Insta frisar que as expressões “equilíbrio financeiro” e “equilíbrio atuarial” não são equivalentes de um mesmo contexto fático e demandam exigências distintas ao sistema previdenciário. Não obstante a primeira faça menção ao imperativo ordinário a qualquer gestor de recursos públicos, vedando a realização de despesas superiores ao total de receitas arrecadadas, a segunda é específica dos regimes próprios de previdência social, cujos valores são arrecadados não somente para custear as despesas atuais, mas também a fim de possibilitar a constituição de reservas que amparem o pagamento dos benefícios no futuro.

Desta feita, forçoso é concluir que a não observância da alíquota de contribuição **adequada e suficiente**, promovida pelo cálculo atuarial, responsável por garantir a viabilidade do Instituto de Previdência, revela uma grave falha no parecer do Atuário neste caso, pois causa desequilíbrio atuarial à entidade previdenciária, podendo resultar na impossibilidade do pagamento de benefícios futuros e em sérios prejuízos aos segurados e dependentes.

Assim, face as considerações aduzidas, percebe-se que cabe ao atuário, após realizado o estudo atuarial, indicar a proposição que melhor expresse a tendência futura do plano, de acordo com a avaliação atuarial, incluindo os impactos da sua aplicação, emitindo um parecer de caráter técnico e conclusivo.

Neste sentido, a irregularidade apontada deve ser mantida, porém a responsabilidade do gestor deve ser afastada, uma vez que atendeu a conclusão emitida no Parecer Atuarial, de conteúdo eminentemente técnico, que deve estar pautado na avaliação atuarial e não em juízo de valor do

servidor.

Portanto, deve-se recomendar a Unidade Gestora que adote a alíquota de contribuição previdenciária em percentual suficiente para a cobertura do custo normal do RPPS, saneando-se a inconsistência detectada.

2 – DA CONCLUSÃO

Posto isso, pugna o **Ministério Público de Contas**:

2.1 – seja a prestação de contas do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Guarapari - IPG, exercício 2016, sob responsabilidade de José Augusto Ferreira de Carvalho, julgada **IRREGULAR**, na forma do art. 84, inciso III, alíneas “c” e “d”, da LC n. 621/2012;

2.2 – com espeque nos arts. 87, inciso IV, e 135, incisos I e II, da LC n. 621/2012 c/c art. 389, incisos I e II, do RITCEES, seja cominada multa pecuniária a **José Augusto Ferreira de Carvalho, Orly Gomes da Silva e José Wanderlei Astori**;

2.3 – pela extinção do feito sem resolução de mérito em relação a **Rita de Cássia Nossa de Almeida**, por ilegitimidade passiva *ad causam*, na forma do art. 485, inciso VI, do CPC c/c art. 70 da LC n. 621/2012; e

2.4 – nos termos do art. 87, inciso VI, da LC n. 621/2012, sejam expedidas as **determinações** sugeridas pela SecexPrevidência na ITC 4838/2018-1.

Por fim, com fulcro no inciso III[10] do art. 41 da Lei n. 8.625/93, bem como no parágrafo único[11] do art. 53 da Lei Complementar nº 621/12, reserva-se, ainda, este *Parquet*, ao direito de manifestar-se oralmente em sessão de julgamento.

Vitória, 2 de maio de 2019.

LUCIANO VIEIRA

Procurador de Contas

[1] Extraída do site <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1972.pdf> em 23/02/2017.

[2] PORTARIA MPS Nº 403, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU DE 12/12/2008 Art. 2º Para os efeitos desta Portaria considera-se: [...] XXI - Plano Financeiro: sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, onde as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados são fixadas sem objetivo de acumulação d

[3] PORTARIA MPS Nº 403, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU DE 12/12/2008 Art. 2º Para os efeitos desta Portaria considera-se: [...] XX - Plano Previdenciário: sistema estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização, Repartição de Capitais de Cobertura e Repartição Simples e, em conformidade com as regras dispostas nesta Portaria [...]

[4] PORTARIA MPS Nº 403, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU DE 12/12/2008 Art. 21. A segregação da massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, mediante a separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes. (grifou-se) (Nova redação dada pela PORTARIA MPS Nº 21, DE 16/01/2013)

[5] Portaria MPS 403/2008 Art. 21. A segregação da massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, mediante a separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes. (Redação dada pela Portaria MPS nº 21, de 16/01/2013)

[6] Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;

[7] Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

[8] 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.

[9] 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:

[10] Art. 41. Constituem prerrogativas dos membros do Ministério Público, no exercício de sua função, além de outras previstas na Lei Orgânica: [...] III - ter vista dos autos após distribuição às Turmas ou Câmaras e **intervir nas sessões de julgamento, para sustentação oral ou esclarecimento de matéria de fato**;

[11] Art. 53. São partes no processo o responsável e o interessado, que poderão praticar os atos processuais diretamente ou por intermédio de procurador regularmente constituído. Parágrafo único. O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas terá os mesmos poderes e ônus processuais do responsável e do interessado, **observadas, em todos os casos, as prerrogativas asseguradas em lei**.