



Acórdão 00372/2025-1 - 1ª Câmara

Processo: 04217/2024-2

Classificação: Prestação de Contas Anual de Ordenador

Exercício: 2023

UG: IPRESI - Instituto de Previdência Dos Servidores do Município de Ibirapu

Relator: Donato Volkers Moutinho

Interessado: LEANDRO DA SILVA, EDUARDO MAROZZI ZANOTTI

Responsável: ELIZIARA DELUNARDO DA SILVA, DIEGO KRENTZ

Procurador: LORIAN GUZZO ACERBE (OAB: 20315-ES)

**PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL DE ORDENADOR
– EXERCÍCIO DE 2023 – DISTORÇÕES
RELEVANTES E DE EFEITOS GENERALIZADOS
SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – NÃO
CONFORMIDADE RELEVANTE E DE EFEITOS
GENERALIZADOS SOBRE A GESTÃO DOS
RECURSOS – GRAVES INFRAÇÕES A NORMAS
LEGAIS E REGULAMENTARES DE NATUREZA
CONTÁBIL, FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA –
CONTAS IRREGULARES – ERRO GROSSEIRO –
DOLO EVENTUAL – MULTA – DETERMINAÇÃO.**

1. Identificadas distorções relevantes e de efeitos generalizados, a opinião do Tribunal é que as demonstrações contábeis apresentadas não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira, orçamentária e patrimonial da entidade, em 31 de dezembro do exercício ao qual se referem (opinião adversa).

2. Identificada não conformidade relevante e de efeitos generalizados, a opinião do Tribunal é que os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração da ordenadora de despesas não foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade (opinião adversa).

3. Identificadas distorções e não conformidades relevantes, com efeitos generalizados, que acarretam a emissão de opiniões modificadas, adversas, tanto sobre as demonstrações contábeis quanto acerca do seu período na administração dos dinheiros, bens e valores públicos, e constituem impropriedades, o Tribunal julga irregulares as contas anuais da ordenadora de despesas.

O RELATOR, EXMO. SR. CONSELHEIRO SUBSTITUTO DONATO VOLKERS MOUTINHO:

I RELATÓRIO

Trata-se de prestação de contas anual de ordenador, referentes à gestão do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibirajá (IPRESI) no exercício de 2023, de responsabilidade da Sra. Eliziara Delunardo da Silva, diretora-presidente de 1º de janeiro a 31 de dezembro, encaminhada a este Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) com vistas ao seu julgamento.

Inicialmente, conforme o Relatório Técnico (RT) 72/2024 (doc. 64) e a Instrução Técnica Inicial (ITI) 54/2024 (doc. 65), a unidade técnica registrou os seguintes achados: (3.1.1.1) ausência de medidas para equacionamento de déficit financeiro do regime previdenciário em capitalização; (3.1.2.1) inconsistência na utilização da fonte de recursos ordinários, oriundos de aportes para cobertura de insuficiência financeira

do RPPS, impactando na apuração da despesa com pessoal do ente federativo; (3.2.1) divergência no registro por competência das variações patrimoniais aumentativas de contribuições previdenciárias; (3.5.6.1) deficiência no registro patrimonial de aporte periódico destinado à amortização do déficit atuarial do RPPS; (3.5.6.2) ausência de equilíbrio financeiro e atuarial, em função da ausência de medidas para implementação do plano de amortização estabelecido pela avaliação atuarial; (3.5.9.1) registro do resultado atuarial no passivo (provisões matemáticas previdenciárias) e no ativo (créditos de longo prazo do plano de amortização) em valores divergentes dos apurados pela avaliação atuarial anual; e (3.6.1.1) extrapolação do limite para despesas com custeio administrativo do RPPS. Em consequência, conforme a Decisão Segex 540/2024 (doc. 66), a unidade decidiu pela citação da responsável para apresentar razões de justificativa em relação aos achados listados e pela notificação do prefeito municipal para se manifestar acerca da possibilidade do ente ressarcir a entidade previdenciária.

Devidamente citada, após prorrogação de prazo, a responsável apresentou razões de justificativa. Nelas (docs. 86 a 105), em resumo: (a) informou que medidas foram tomadas para solicitar os aportes necessários para correção do déficit após reunião com o TCEES; (b) alegou que inconsistências na utilização de fontes de recursos e registro por competência se deram por falhas em *software* e que medidas foram tomadas para saneamento; (c) asseverou que ajustes nos lançamentos das provisões atuariais foram feitos para refletir corretamente os registros patrimoniais dos aportes; (d) informou que foram realizadas e encaminhadas propostas de alteração do plano de amortização, sendo aprovadas pelo Executivo municipal; (e) registrou que ajustes foram implementados para corrigir as distorções nas provisões matemáticas previdenciárias e créditos de longo prazo, sendo retificados os registros contábeis; (f) justificou que os gastos realizados, que extrapolaram o limite de gastos administrativos, foram necessários para a manutenção das atividades do RPPS e medidas foram tomadas para compensar o valor excedente, incluindo a restituição aos cofres públicos do IPRESI; e (g) argumentou não haver prejuízo ao erário e que todas as ações foram tomadas em conformidade com os princípios da boa-fé, solicitando o afastamento das irregularidades e a aprovação das contas. Por seu turno, o notificado não se manifestou.

Após exame dos documentos e das informações apresentadas pela responsável, conforme a Instrução Técnica Conclusiva (ITC) 4957/2024 (doc. 108), a unidade técnica concluiu pela confirmação dos achados apontados nas subseções 3.1.1.1, 3.1.2.1, 3.2.1, 3.5.6.1, 3.5.9.1, 3.6.1.1 e 3.5.6.2 da Instrução Técnica Inicial (ITI) 54/2024 (doc. 64), o último como grave infração a norma aplicável e os demais como impropriedades. Em consequência, propôs: o julgamento pela irregularidade das contas prestadas pela responsável e a expedição de determinação.

Em seguida, o Ministério Público junto ao Tribunal (MPC) emitiu o Parecer MPC 6484//2024 (doc. 109), no qual se limitou a anuir à proposta contida na referida ITC.

É o relatório.

II FUNDAMENTAÇÃO

Nas democracias representativas contemporâneas, os agentes públicos, em todos os campos de sua atuação, têm a obrigação de prestar contas de suas ações ou omissões tanto aos eleitores e à sociedade de maneira geral, quanto perante outras instituições estatais, na forma em que definir o sistema jurídico. Como a atuação governamental envolve intensa atividade financeira, tal prestação de contas se estende à sua atuação na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública¹.

Assim, por força dos arts. 81 e 82, *caput* e § 1º, da Lei Complementar Estadual (LC) 621, de 8 de março de 2012, anualmente, os administradores e demais responsáveis – inclusive os ordenadores de despesas – por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta do estado do Espírito Santo e dos municípios capixabas devem prestar contas referentes ao exercício anterior. Na sistemática constitucional, a competência para o julgamento dessas contas é do TCEES, como estabelecem

¹ MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. p. 417.

combinados os arts. 71, inciso II, e 75 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e o art. 71, inciso III, da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989 (CE/1989).

De acordo com o art. 82, § 2º, da LC 621/2012, as contas anuais prestadas pelos ordenadores precisam ser acompanhadas do relatório e parecer conclusivo do controle interno municipal e sua composição é definida pelo próprio TCEES, em seus atos normativos. Também é o Tribunal, no exercício de sua função normativa, fundamentada nos arts. 3º e 82 da LC 621/2012, que define a forma como deve receber os documentos e informações integrantes das prestações de contas anuais.

Por força dos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa (IN) TC 68, de 8 de dezembro de 2020, as prestações de contas dos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública direta e indireta dos municípios capixabas e do estado do Espírito Santo devem ser remetidas ao TCEES por meio do sistema “Controle Integrado de Dados do Espírito Santo (CidadES)”. Especificamente, as prestações de contas anuais dos ordenadores de despesas devem ser encaminhadas ao Tribunal até 31 de março do exercício seguinte ao que se referirem, como previsto no inciso III do art. 7º da referida IN. Seu conteúdo é composto pelos documentos e informações indicados nos anexos III e IV da IN TC 68/2020.

Por outro lado, conforme o art. 84, inciso I, da LC 621/2012, o julgamento deve permitir ao Tribunal concluir sobre a exatidão dos demonstrativos contábeis e a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a efetividade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável. Nas contas prestadas pelos administradores de institutos de previdência, para obter tais conclusões, atualmente, o escopo e a forma da análise a ser efetuada pela unidade técnica são definidos no art. 9º da Resolução TC 297, de 30 de agosto de 2016, bem como em seu anexo 8.

Dessa maneira, o objeto do julgamento das contas dos ordenadores de despesas pelo TCEES deve abranger as demonstrações contábeis do órgão ou entidade e a administração de dinheiros, bens e valores públicos a seu encargo, em termos de legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade. Percebe-se, portanto, que o julgamento – e o seu objetivo –, pode ser dividido em dois blocos

principais, com as demonstrações de um lado e a gestão dos recursos do outro, tratados nas seções a seguir.

II.1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

No pilar da apreciação dos balanços, o objetivo é opinar se as demonstrações contábeis da entidade apresentadas representam, adequadamente, a sua posição financeira, orçamentária e patrimonial, na data de encerramento do exercício ao qual as contas se referem.

Com essa finalidade, ao examinar as demonstrações contábeis que compõem as contas prestadas pela ordenadora de despesas do IPRESI, referentes ao exercício de 2023, a unidade técnica efetuou as verificações previstas nos anexos 6 e 8 da Resolução TC 297/2016. Assim, inicialmente, apontou achados, identificou a responsável e promoveu o seu chamamento ao processo, conforme a ITI 54/2024 (doc. 65).

Posteriormente, após considerar as razões de justificativa apresentadas pela citada (docs. 86 a 105), concluiu pela ocorrência de impropriedades, decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.2.1, 3.5.6.1 e 3.5.9.1 da mencionada ITI. Dessa maneira, em seguida, examina-se tais achados.

II.1.1. Análise das distorções apontadas

II.1.1.1. Registro de contribuições previdenciárias por competência

Referência: subseção 3.2.1 do RT 22/2024 e seção 2.3 da ITC 4957/2024 (docs. 64 e 108);

Critério: item 27 da NBC TSP 11 c/c a seções 4.4 e 4.5 da Parte III do MCASP e o item 145, incisos XXII a XXIV, do IPC 14 revisado;

Responsável: Sra. Eliazara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

De acordo com o art. 40, § 22, da CF/1988, lei complementar federal estabelecerá normas gerais de organização, de funcionamento e de responsabilidade na gestão dos RPPS. Ademais, conforme o *caput* do art. 9º da Emenda Constitucional (EC) 103, de 12 de novembro de 2019, até que entre em vigor tal lei complementar – o que ainda não ocorreu –, foi recepcionada como tal a Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998, cujo art. 1º, *caput*, exige que os institutos de previdência – unidades gestoras únicas

dos RPPS – sejam organizados com base em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, da mesma forma que requer o art. 69 da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Em consequência, conforme o item 1.8A da Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC TSP) Estrutura Conceitual – editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no exercício da competência atribuída pelo art. 6º, alínea “f”, do Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946 –, as NBC TSP aplicam-se, obrigatoriamente, aos institutos de previdência. Por força do art. 163-A da CF/1988 c/c o § 2º do art. 50 da LRF e com o art. 3º da Portaria 634, de 19 de novembro de 2013, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), também se aplicam a eles as diretrizes, normas e procedimentos contábeis definidos pela STN enquanto órgão central de contabilidade da União, com vistas à consolidação das contas públicas, como as previstas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – que inclui procedimentos contábeis específicos aplicáveis às transações e fatos contábeis relativos aos RPPS, elaborados com base na NBC TSP 15, com a finalidade de alcançar a padronização contábil necessária para a consolidação das demonstrações contábeis; a versão aplicável ao exercício de 2023 é a 9ª edição –, nas instruções de procedimentos contábeis (IPC) e nas notas técnicas.

Consoante o art. 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998, compete à União estabelecer parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária, inclusive relativos aos registros e demonstrações contábeis e atuariais dos fundos previdenciários, com vistas à preservação do seu caráter contributivo e solidário e do seu equilíbrio financeiro e atuarial. Durante o exercício de 2023, tais parâmetros, diretrizes e critérios estiveram previstos na Portaria do Ministério do Trabalho e Previdência (MTP) 1.467, de 2 de junho de 2022, cujo art. 85, § 3º, exige a adoção, pelos institutos de previdência, de todas as contas a eles aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) estendido, até o sétimo nível de classificação.

Nesse contexto, de acordo com o item 27 da NBC TSP 11, “As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho

e os fluxos de caixa da entidade”. Tal apresentação adequada, prossegue, “[...] exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP”.

Como, de acordo com o art. 40, *caput*, da CF/1988, “O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”, entre tais transações que devem ser fidedignamente representadas nas demonstrações contábeis do RPPS estão as relacionadas com as contribuições do ente e dos ativos, aposentados e pensionistas vinculados ao regime.

De acordo com a subseção 4.4.1 da parte III do MCASP, enquanto “[...] a contribuição previdenciária patronal, de ônus do próprio ente, constitui uma despesa intraorçamentária para o ente e uma receita intraorçamentária para o RPPS”, a contribuição dos servidores merece especial atenção. Conforme o Manual, tal transação exige “[...] lançamentos de natureza patrimonial de VPD no ente que efetua a retenção e VPA no órgão/entidade de RPPS”, além de lançamentos de ativo e passivo para demonstrar a relação intraorçamentária entre o ente e a entidade previdenciária para repasse desses recursos retidos dos servidores e beneficiários. No âmbito orçamentário, por seu turno, o MCASP orienta que:

[...] o empenho relacionado à folha de pagamento é realizado pelo valor bruto da remuneração do servidor. Nesse momento, deve ser utilizada a modalidade de aplicação direta da despesa (modalidade de aplicação 90), para registro da despesa total com pessoal. No momento da liquidação, o ente registra a entrada compensatória em montante equivalente ao valor da contribuição previdenciária retida, com o correspondente passivo. Assim, o repasse ao RPPS ocorre de forma extraorçamentária (entradas e saídas compensatórias), não havendo registro de nova despesa orçamentária no ente repassador quanto à contribuição previdenciária do servidor. No órgão/entidade de RPPS (recebedor) deve-se utilizar a categoria econômica aplicável às receitas orçamentárias em geral (ementário de natureza da receita – categoria econômica 1).

A seção 4.5 da Parte III do MCASP e o item 145, incisos XXII a XXIV, do IPC 14 – a versão aplicável ao exercício de 2023 é a revisada, de 2022 – detalham os lançamentos contábeis envolvidos no reconhecimento do fato gerador das

contribuições previdenciárias patronais, dos servidores e dos aposentados e pensionais. Neles, tendo em conta o regime de competência, **o RPPS deve reconhecer o crédito a receber, com registro de ativo e variação patrimonial aumentativa (VPA), no momento em que ocorrer o fechamento da folha de pagamento – fato gerador.**

O procedimento comumente utilizado pelo Tribunal para identificar se os institutos de previdência efetuaram os registros contábeis patrimoniais em conformidade com o regime de competência, conforme previsto na IN TC 68/2020, é a comparação entre os valores registrados pela entidade no demonstrativo que evidencia os valores devidos de receitas previdenciárias no exercício de competência da PCA e os lançamentos contábeis patrimoniais registrados no balancete de verificação. Em geral, uma diferença relevante entre os valores de receitas previdenciárias devidas e dos créditos a receber registrados patrimonialmente, apresentados nesses demonstrativos, é um bom indicativo de erro no registro por competência.

No caso concreto, como apresentam as tabelas 16 e 17 do RT 72/2024 (doc. 64, p. 19), no exercício de 2023, a comparação entre os valores registrados no demonstrativo da receita de contribuições (DEMREC) de receitas previdenciárias devidas no exercício e o balancete de verificação (BALVER) resultou em diferenças relevantes nos valores, com superavaliação do registro das contribuições no BALVER (doc. 118) e na demonstração de variações patrimoniais (DEMVAS, doc. 4), com reflexos no balanço patrimonial (BALPAT, doc. 3). Em consequência, a unidade técnica apontou como achado a inobservância do regime de competência para registro de contribuições previdenciárias.

Acerca da superavaliação do registro de contribuições, em suas razões de justificativa (docs. 86-93), a responsável: esclareceu que a divergência ocorreu na geração do arquivo XML do DEMREC (doc. 14), pois o software contábil da autarquia emitiu informações incorretas para o sistema de Controle Integrado de Dados do Espírito Santo (CidadES); argumentou que tal erro causou a falsa impressão da ausência de recolhimento das contribuições patronal e de servidores; encaminhou planilhas (docs. 87 e 93) com demonstração dos valores corretos recebidos pela entidade; e

alegou que a divergência se limitou ao DEMREC (doc. 14) e não atingiu os demais demonstrativos.

Apesar dessas informações, conforme a ITC 4957/2024 (doc. 108, p. 18-19), a unidade técnica argumentou que, sendo o DEMREC (doc. 14) é um documento estruturado e a prestação de contas efetuada anualmente, o seu conteúdo deve ser conferido no momento da homologação, de modo que concluiu que a divergência nas informações prestadas constitui impropriedade.

Mediante exame do balancete de verificação (doc. 118), da demonstração das variações patrimoniais (doc. 4), do balanço patrimonial (doc. 3) e da declaração de quitação (DELQUIT, doc. 30) observa-se que as justificativas apresentadas pela responsável são coerentes com os lançamentos contábeis efetuados e que não há divergência entre os saldos contábeis dos citados demonstrativos, que guardam correlação com os valores efetivamente recebidos pelo instituto. Dessa maneira, apesar das distorções identificadas no demonstrativo da receita de contribuições (doc. 14) – demonstrativo requerido pela IN TC 68/2020, que serve como parâmetro para verificação de possíveis distorções demonstrações contábeis –, **não há evidência de inobservância do regime de competência para registro de contribuições previdenciárias.**

Resta, porém, avaliar o eventual efeito das divergências no DEMREC sobre as demonstrações contábeis e, em consequência, nas contas.

É verdade que as divergências no DEMREC embaraçaram – e, em consequência, torna mais custosa – a apuração da regular contabilização das receitas previdenciárias. Todavia, não obstante tenha sido necessária a execução de procedimentos adicionais, a divergência não impediu a realização das apurações, na medida em que foi possível efetuá-las com base nas informações constantes do BALVER (doc. 118), da DEMVAP (doc. 4), do BALPAT (doc. 3) e da DELQUIT (doc. 30), também integrantes da prestação de contas anual.

Ademais, considerando, cumulativamente, que: as informações que deveriam constar do demonstrativo da receita de contribuições puderam ser obtidas, de forma fidedigna,

noutros documentos integrantes da PCA; que a divergência não intencional não teve o objetivo de fraudar a apuração da regular contabilização das receitas previdenciárias; e que o demonstrativo não integra o conjunto completo das demonstrações contábeis aplicável aos institutos de previdência, decorrente da combinação entre o item 21 da NBC TSP 11 e as disposições da NBC TSP 15; conclui-se que **as divergências identificadas no DEMREC não chegaram a distorcer relevantemente as demonstrações do IPRESI.**

Ante o exposto, em relação ao achado tratado nesta subseção, acolhe-se as razões de justificativa apresentadas, acompanha-se o entendimento da unidade técnica e do MPC em relação à sua existência, mas diverge-se com a conclusão de que não refletem na opinião do TCEES acerca dessas demonstrações e, conseqüentemente, no julgamento das contas objeto dos autos, de forma que, nesse contexto, **não configuram sequer impropriedade ou falta formal.**

Deficiência no registro patrimonial de aporte periódico destinado à amortização do déficit atuarial

Referência: subseção 3.5.6.1 do RT 64/2024 e seção 2.4 da ITC 4957/2024 (docs. 64 e 108);

Critério: art. 104 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14;

Responsável: Sra. Eliazara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

Por força do art. 1º, *caput*, da Lei 9.717/1998 e do art. 69 da LRF, os institutos de previdência devem ser organizados com base em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial. Em consequência, conforme o item 1.8A da NBC TSP Estrutura Conceitual e o art. 163-A da CF/1988 c/c o § 2º do art. 50 da LRF, com o art. 3º da Portaria STN 634/2013 e com o art. 85, § 3º, da Portaria MTP 1.467/2022, a eles se aplicam as NBC TSP e as diretrizes, normas e procedimentos contábeis definidos pela STN, como as previstas no MCASP, nas IPC e nas notas técnicas, e o PCASP estendido, até o sétimo nível de classificação.

Nesse contexto, de acordo com o item 27 da NBC TSP 11, “As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade”. Tal apresentação adequada, prossegue, “[...] exige

a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP”.

Em relação aos planos de benefício geridos, conforme o item 59 da NBC TSP 15, a contabilização pelos institutos de previdência exige a utilização de avaliação atuarial. Por intermédio dessa avaliação, a entidade mensura o passivo atuarial, cujo valor líquido deve ser reconhecido e evidenciado no seu balanço patrimonial, tendo em conta o regime de competência, como estabelece o item 65 da NBC TSP 15.

Consoante o art. 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998, compete à União estabelecer parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária, inclusive relativos aos registros e demonstrações contábeis e atuariais dos fundos previdenciários, com vistas à preservação do seu caráter contributivo e solidário e do seu equilíbrio financeiro e atuarial. Durante o exercício de 2023, tais parâmetros, diretrizes e critérios estiveram previstos na Portaria do Ministério do Trabalho e Previdência (MTP) 1.467, de 2 de junho de 2022, cujo art. 26, *caput*, exige a realização de avaliações atuariais anuais, com data focal em 31 de dezembro, inclusive com a finalidade de “apuração das provisões matemáticas previdenciárias a serem registradas nas demonstrações contábeis levantadas nessa data, observadas as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público”, nos termos de seu inciso VI.

Em relação ao equilíbrio atuarial, o art. 55, *caput* e §§ 1º, 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022 estabelece que:

Art. 55. No caso de a avaliação atuarial apurar deficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento, que poderão consistir em:

I - plano de amortização com contribuições suplementares, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;

II - segregação da massa;

III - aporte de bens, direitos e ativos, observados os critérios previstos no art. 63; e

IV - adequações das regras de concessão, cálculo e reajustamento dos benefícios, na forma do art. 164.

§ 1º Complementarmente às medidas previstas no *caput*, devem ser adotadas providências para o aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios e para a melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do regime e identificação e controle dos riscos atuariais.

§ 2º O Relatório da Avaliação Atuarial, com base no estudo específico da situação econômico-financeira e atuarial do RPPS, deverá identificar as

principais causas do déficit atuarial por meio do balanço de ganhos e perdas atuariais, apresentar cenários com as possibilidades para seu equacionamento e os seus impactos e propor plano de equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo.

[...]

§ 6º O plano de equacionamento do déficit somente será considerado implementado a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, observado o prazo previsto no art. 54.

Assim, caso a avaliação atuarial de um fundo em capitalização de um RPPS apresente déficit atuarial, o respectivo relatório de avaliação atuarial deve propor plano de equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo, art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022. Nos casos em que a modalidade de equacionamento do déficit atuarial escolhida seja o plano de amortização, nos termos do item 80 da IPC 14, ele

[...] poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar ou em aportes mensais cujos valores sejam preestabelecidos. Tais recursos são obrigações do ente com a entidade gestora do RPPS. Conforme item 89 (d) da NBC TSP 15, as contribuições dos servidores ativos, aposentados ou pensionistas reduzem o custo final dos benefícios para a entidade, ou seja, não foram incluídas na regra as contribuições para equacionamento do déficit do ente na possibilidade de redução das obrigações (passivo). As contribuições suplementares e aporte do ente passaram a ser registradas como ativo na entidade gestora do RPPS e passivo do ente (transação intra OFSS). Portanto a provisão matemática será apresentada sem tal dedução.

Dessa maneira, uma vez que ocorra a implementação de plano de amortização por lei, na forma de aportes mensais, o valor desses aportes se torna obrigação do ente com a entidade previdenciária, que precisa ser registrada no ativo desta. A subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14 detalham a forma e as contas de contabilização patrimonial dos aportes periódicos para cobertura de déficit atuarial, de modo que:

- (i) por ocasião da aprovação da lei que implementa o plano de equacionamento do déficit, seja reconhecido o valor atual dos futuros aportes previstos, com débito na conta contábil do ativo realizável a longo prazo 1.2.1.1.2.08.01 (VALOR ATUAL DOS APORTES PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL) em contrapartida ao crédito na conta específica de variação patrimonial aumentativa (VPA) 4.9.9.8.2.01.01 (VPA DO VALOR ATUAL DOS APORTES MENSAIS PREESTABELECIDOS PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL);
- (ii) a cada nova avaliação atuarial, ocorra o ajuste do valor presente dos créditos a receber na conta contábil 1.2.1.1.2.08.01 (VALOR ATUAL DOS APORTES PARA

COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL) em contrapartida à conta 3.9.9.9.2.01.00 (AJUSTE DO VALOR ATUAL DO PLANO DE EQUACIONAMENTO DO DEFICIT DO RPPS) ou à conta 4.9.9.8.2.01.01 (VPA DO VALOR ATUAL DOS APORTES MENSASIS PREESTABELECIDOS PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL), conforme o valor presente dos aportes futuros diminua ou cresça, respectivamente; (iii) mensalmente, por competência, a conta contábil do ativo 1.1.3.6.2.04.00 (APORTES MENSASIS PREESTABELECIDOS PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL) seja debitada em contrapartida ao crédito na conta específica de variação patrimonial aumentativa (VPA) 4.5.1.3.2.02.02 (TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL - APORTES MENSASIS PREESTABELECIDOS); e (iv) no efetivo recebimento do aporte, a conta contábil 1.1.3.6.2.04.00 (APORTES MENSASIS PREESTABELECIDOS PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL) seja creditada em contrapartida à conta contábil 1.1.1.1.1.06.03 (BANCOS CONTA MOVIMENTO - FUNDO EM CAPITALIZAÇÃO).

Dessa maneira, **a cada período, por competência, o direito a receber a parcela mensal do aporte e a correspondente variação patrimonial aumentativa devem ser contabilizados nas contas contábeis específicas, de modo que tal ativo seja objeto de baixa em contrapartida à conta movimento, quando houver o efetivo recebimento dos aportes periódicos**, na forma prevista na subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e nos itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14.

Ao final do exercício, **as demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial da entidade, inclusive o valor acumulado dos aportes mensais na conta de resultado**, conforme o item 27 da NBC TSP 11 c/c o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14.

No caso concreto, conforme a Lei Municipal 4.133, de 25 de julho de 2022, o município de Ibiraçu possui plano de amortização do déficit atuarial através de aportes periódicos e o valor total devido a título de aporte atuarial para o exercício de 2023 foi de R\$ 2.793.357,74. Dessa forma, **era de se esperar que este montante – e os acréscimos provenientes de sua atualização – se refletisse nos registros**

contábeis, com lançamento na conta de resultado 4.5.1.3.2.02.02 (TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL - APORTES MENSAS PREESTABELECIDOS).

Todavia, conforme o RT 72/2024 (doc. 64), a unidade técnica verificou que os lançamentos contábeis referentes ao reconhecimento das VPA relativas aos aportes mensais foram registrados na conta de resultado incorreta, qual seja, a 4.2.1.1.2.03.00 (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA AMORTIZAÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL), cuja finalidade é registrar VPA atinentes a contribuições patronais, não a aportes mensais preestabelecidos. Em consequência, conforme a demonstração das variações patrimoniais (doc. 4), a entidade divulgou os valores de contribuições sociais e contribuições superavaliados e de transferências intragovernamentais e transferências e delegações recebidas subavaliados, o que altera a composição do resultado patrimonial do período e pode afetar as conclusões a que os usuários chegam a partir da análise da demonstração, bem como as decisões que tomam com base nelas.

Em suas razões de justificativa (doc. 86, p. 17-21), a responsável confirmou que os valores referentes aos aportes atuariais foram registrados na conta 4.2.1.1.2.03.00 (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA AMORTIZAÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL) – conta incorreta –, além de informar que foram devidamente recolhidos pelo ente.

Ao concluir a instrução, como registra a ITC 4957/2024 (doc. 108, p. 23-24), a unidade técnica entendeu que a classificação incorreta da conta contábil ocasionou um impacto qualitativo nas contas e considerou que a distorção dela decorrente constitui impropriedade.

Dessa maneira, restou evidenciado que **a demonstração da variação patrimonial da entidade, referente a 2023, contém distorção por superavaliação dos valores divulgados de contribuições sociais e subavaliação dos valores divulgados de transferências intragovernamentais, decorrente de classificação contábil equivocada do valor de R\$ 2.954.966,27**, com violação ao art. 104 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o art. 55, §§ 2º e 6º, da

Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14.

Para identificar o seu efeito sobre as demonstrações, é necessário avaliar a sua relevância e, para isso, é imprescindível definir alguns critérios. Sendo conservador, pode-se adotar como referencial os percentuais mais altos dentre os sugeridos no Quadro 6 do Manual de Auditoria Financeira do TCU, adotado pelo TCEES como manual aplicável às suas auditorias financeiras.

Como as distorções indicadas afetam exclusivamente a demonstração das variações patrimoniais, é adequado adotar como referencial de materialidade global (MG) o valor equivalente a 2% do valor do total das variações patrimoniais aumentativas ou diminutivas (VPD), o que for maior. No caso das contas examinadas, o valor do total das VPD foi superior ao das VPA e totalizou R\$ 16.911.607,87, conforme a demonstração das variações patrimoniais apresentada (doc. 4). Logo, é apropriado determinar a MG no valor de R\$ 298.170,51, como apresentado na Tabela 1, abaixo.

Tabela 1 - Definição dos referenciais de materialidade

Referenciais quantitativos de materialidade adotados		
Valor total das Variações Patrimoniais Diminutivas (VT)	R\$	16.911.607,87
Ref. Materialidade Global (Ref. MG)		2,00%
Valor de MG [MG = VT x Ref. MG]	R\$	338.232,16
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD)		5%
Valor de LAD [LAD = MG x Ref. LAD]	R\$	16.911,61
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS)		5,00
Valor Substancial [VS = Ref. VS x MG]	R\$	1.691.160,79

Elaboração própria.

Fonte: para os referenciais, ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Secretaria Geral de Controle Externo. **Nota Técnica Segex 3, de 19 de março de 2021**. Anexo Único: Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/intranet/wp-content/uploads/sites/2/formidable/30/Nota-Tecnica-Segex-003-2021-Adota-o-Manual-de-Auditoria-Financeira-do-TCU.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2025. p. 80; para o valor total das DVP, demonstração das variações patrimoniais (doc. 4).

Como exposto na Tabela 1, acima, para o limite de acumulação de distorções (LAD), sob as premissas conservadoras indicadas, é adequado adotar como referencial o valor equivalente a 5% do valor da MG, ou seja, R\$ 16.911,61. Finalmente, para fins de avaliação da generalização dos efeitos de distorções nos balanços, é apropriado adotar como referência de valor substancial (VS) o equivalente a cinco vezes o valor da materialidade global, a saber, R\$ 1.691.160,79.

Mediante comparação do valor da distorção identificada com o LAD (R\$ 16.911,61), definido na Tabela 1, verifica-se que **o valor total da distorção acumulável é de R\$ 2.954.966,27, equivalente a 17,47% do valor total das variações patrimoniais diminutivas**. Como tal valor é superior à MG (R\$ 338.232,16), deve-se considerar que **a distorção identificada é relevante**.

Neste ponto, deve-se avaliar se os efeitos dessa distorção são generalizados sobre as demonstrações contábeis, com base no item 5.a da Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP) 2705 – correspondente à Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) 705. Nessa avaliação, verifica-se que o valor da referida distorção identificada é superior ao VS definido (R\$ 1.691.160,79). Dessa maneira, com fundamento no item 5.a.ii da NBASP 2705, conclui-se que **o efeito da distorção identificada nas variações patrimoniais aumentativas examinadas é generalizado**, pois representam parcela substancial delas. Tal distorção, vale reforçar, altera a composição do resultado patrimonial do período e, sendo relevante e de efeitos generalizados, tem alto potencial de afetar as conclusões a que os usuários chegam a partir da análise das demonstrações, bem como as decisões tomadas com base nelas.

Por conseguinte, observa-se que **a demonstração das variações patrimoniais não é fidedigna e, em consequência, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente o desempenho da entidade**, com violação ao art. 104 da Lei 4.320/1964, c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14. Considerando que é relevante e os seus efeitos são generalizados, **a distorção identificada constitui grave infração a normas legais e regulamentares de natureza contábil**.

Para avaliar se tal grave infração identificada deve resultar em atribuição de responsabilidade financeira à responsável, é necessário escrutinar a sua natureza – elemento subjetivo da conduta –, pois, por força do art. 28 do Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), “O

agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro”.

Neste ponto, deve-se considerar que, por força do art. 70, parágrafo único, da CF/1988, c/c o seu art. 71, inciso II, a dirigente da entidade, como responsável pela administração de dinheiros, bens e valores públicos, tem a obrigação de prestar contas e de envidar esforços para criar e manter uma estrutura administrativa e de governança que seja suficiente para que ele possa se desincumbir desse encargo de forma apropriada. Dessa maneira, quando as demonstrações contábeis apresentadas na prestação de contas anual contêm distorções relevantes e de efeitos generalizados, com grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, em regra – a não ser que esteja presente alguma excludente –, há responsabilidade da ordenadora, ao menos, por culpa, em algum grau.

Porém, para aferir o nível dessa responsabilidade, fator relevante para a atribuição de responsabilidade financeira – haja vista que o art. 28 da LINDB exige dolo ou erro grosseiro –, é necessário aprofundar um pouco mais nas circunstâncias em que tais demonstrações contábeis foram elaboradas e que os registros contábeis nela refletidos foram realizados, pois, como exige o § 1º do art. 22 da LINDB, em decisão sobre a regularidade de conduta, “[...] ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente”.

Ainda que não sejam responsáveis pela organização e execução dos serviços contábeis e pela escrituração contábil, atribuições profissionais dos contadores públicos, está entre as responsabilidades dos administradores dos órgãos e entidades públicos acompanhar tais atividades, ao menos por meio da avaliação periódica de relatórios e demonstrativos, notadamente aqueles que devem integrar a sua prestação de contas. Dos dirigentes dos institutos de previdência, em especial, espera-se o acompanhamento das receitas e despesas e dos estudos atuariais e a apreciação crítica das informações produzidas pela contabilidade e pelas avaliações atuariais, dentre elas, destacadamente, as principais grandezas relacionadas com a transferência de recursos pelo ente e o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, como

é o caso dos aportes periódicos, do resultado atuarial e das provisões matemáticas previdenciárias.

Porém, no caso concreto, o fato dos aportes periódicos terem sido saldados pelo ente e contabilizados em conta de VPA que, embora equivocada, possui denominação que também faz referência à amortização do déficit atuarial, com potencial para confundir especialmente quem não seja profissional contábil, certamente dificultou a percepção do responsável de que os aportes periódicos foram contabilizados em conta contábil incorreta ou de que as informações divulgadas na demonstração das variações patrimoniais estavam distorcidas. Assim, nessas circunstâncias, **não está evidenciada negligência ou imperícia do responsável, muito menos com o elevado grau que caracterizaria a culpa grave e o erro grosseiro**².

Pelo exposto, em relação ao achado tratado nesta subseção, deve-se acompanhar a unidade técnica e o MPC em relação à sua existência, mas divergir em relação ao seu enquadramento como impropriedade, não acolher as razões de justificativa apresentadas pela responsável e concluir que as distorções relevantes identificadas nos valores de contribuições sociais e de transferências intragovernamentais divulgados na demonstração das variações patrimoniais, com efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis examinadas, é grave infração a normas legais e regulamentares de natureza contábil, na medida que viola o art. 104 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14. Entretanto, não restou demonstrada a existência de culpa da responsável.

II.1.1.3. *Erro no reconhecimento das provisões matemáticas previdenciárias*

Referência: subseção 3.5.9.1 do RT 64/2024 e seção 2.4 da ITC 4957/2024 (docs. 64 e 108);

Critério: arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com as subseções 4.5.5.2 e 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190,

² Cf. a regulamentação do art. 28 da LINDB, prevista no art. 12, § 1º, do Decreto 9.830, de 10 de junho de 2019, "Considera-se erro grosseiro aquele manifesto, evidente e inescusável praticado com culpa grave, caracterizado por ação ou omissão com elevado grau de negligência, imprudência ou imperícia".

195, incisos XLVII a XLIX, 196, incisos L a LII, 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14;

Responsável: Sra. Eliazara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

Por força do art. 1º, *caput*, da Lei 9.717/1998 e do art. 69 da LRF, os institutos de previdência devem ser organizados com base em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial. Em consequência, conforme o item 1.8A da NBC TSP Estrutura Conceitual e o art. 163-A da CF/1988 c/c o § 2º do art. 50 da LRF, com o art. 3º da Portaria STN 634/2013 e com o art. 85, § 3º, da Portaria MTP 1.467/2022, a eles se aplicam as NBC TSP e as diretrizes, normas e procedimentos contábeis definidos pela STN, como as previstas no MCASP, nas IPC e nas notas técnicas, e o PCASP estendido, até o sétimo nível de classificação.

Nesse contexto, de acordo com o item 27 da NBC TSP 11, “As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade”. Tal apresentação adequada, prossegue, “[...] exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP”.

Em relação aos planos de benefício geridos, conforme o item 59 da NBC TSP 15, a contabilização pelos institutos de previdência exige a utilização de avaliação atuarial. Por intermédio dessa avaliação, a entidade mensura o passivo atuarial, cujo valor líquido deve ser reconhecido e evidenciado no seu balanço patrimonial, tendo em conta o regime de competência, como estabelece o item 65 da NBC TSP 15.

Consoante o art. 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998, compete à União estabelecer parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária, inclusive relativos aos registros e demonstrações contábeis e atuariais dos fundos previdenciários, com vistas à preservação do seu caráter contributivo e solidário e do seu equilíbrio financeiro e atuarial. Durante o exercício de 2023, tais parâmetros, diretrizes e critérios estiveram previstos na Portaria MTP 1.467/2022, cujo art. 26, *caput*, exige a realização de avaliações atuariais anuais, com data focal em 31 de dezembro, inclusive com a finalidade de “apuração das provisões matemáticas

previdenciárias a serem registradas nas demonstrações contábeis levantadas nessa data, observadas as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público”, nos termos de seu inciso VI.

Nos termos do item 177 da IPC 14, “A Provisão Matemática Previdenciária – PMP representa os passivos de prazo ou de valor incertos relacionados a futuros benefícios previdenciários a serem pagos aos segurados, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo”. Representa o passivo atuarial, cujo valor líquido deve ser reconhecido e evidenciado no balanço patrimonial das entidades previdenciárias, tendo em conta o regime de competência, por força do item 65 da NBC TSP 15.

A subseção 17.5.4 da parte III do MCASP e os itens 181 a 196 da IPC 14 detalham a forma e as contas de contabilização patrimonial das provisões matemáticas previdenciárias, de modo que com o aumento ou reversão do passivo atuarial, as contas específicas de variações patrimoniais diminutivas (VPD) ou aumentativas (VPA), respectivamente, de provisões matemáticas previdenciárias são, conforme o caso, debitadas ou creditadas em contrapartida ao crédito ou débito nas contas específicas do passivo de provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo.

De acordo com o item 190 da IPC 14, “O fundo em capitalização é estruturado para apresentar o resultado atuarial”, razão pela qual a VPD será reconhecida no subtítulo contábil 3.9.7.2.1.xx.xx (VPD de PMP a longo prazo) e a VPA no item contábil 4.9.7.1.1.02.xx (Reversão de PMP a longo prazo). Por sua vez, a contrapartida será realizada nas contas específicas do passivo de provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo 2.2.7.2.1.03.xx (FUNDO EM CAPITALIZAÇÃO - PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS) e 2.2.7.2.1.04.xx (FUNDO EM CAPITALIZAÇÃO - PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER).

Dessa maneira, **em relação ao fundo em capitalização e aos segurados a ele vinculados, a avaliação atuarial deve apurar o valor das provisões matemáticas referentes tanto aos benefícios concedidos quanto àqueles a conceder, e os resultados dessa apuração devem ser contabilizados nas contas de provisões matemáticas aplicáveis**, na forma prevista nos itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, e 196, incisos L a LII, da IPC 14.

Por outro lado, como demonstra a subseção 0, caso haja plano de amortização na forma de aportes mensais implementado por lei, **o valor atual dos futuros aportes previstos deve estar registrado na conta contábil 1.2.1.1.2.08.01 (VALOR ATUAL DOS APORTES PARA COBERTURA DO DEFICIT ATUARIAL)**, como exigem a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14.

Ao final do exercício, **as demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial da entidade, com o ativo decorrente do direito a receber os aportes atuariais e o passivo atuarial representado nas provisões matemáticas previdenciárias de benefícios concedidos e a conceder divulgados integralmente, sem compensação entre eles**, conforme os arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com as subseções 4.5.5.2 e 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, 196, incisos L a LII, 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14.

No caso concreto, conforme o Relatório de Avaliação Atuarial 2024 (doc. 60, p. 25-26) do IPRESI, com data-base em 31 de dezembro de 2023, para o fundo em capitalização, a avaliação atuarial apurou déficit atuarial no valor de R\$ 85.329.676,80 e as provisões matemáticas previdenciárias foram calculadas em R\$ 64.706.445,61 e R\$ 53.979.377,76, respectivamente, para os benefícios concedidos e a conceder. Adicionalmente, a avaliação registrou em R\$ 33.356.146,56 o valor dos ativos financeiros e em R\$ 76.181.809,90 o valor atual do plano de amortização estabelecido em lei. Dessa forma, **era de se esperar que este montante se refletisse nos registros contábeis, com lançamento nas contas de provisões matemáticas aplicáveis ao fundo em capitalização**.

Todavia, conforme o balanço patrimonial (doc. 3), a entidade divulgou que as provisões matemáticas previdenciárias do fundo em capitalização seriam de R\$ 42.504.013,47, quando o valor correto seria R\$ 118.685.823,37. Em consequência, conforme o RT 72/2024 (doc. 64, p. 42-44), a unidade técnica apontou achado.

Em suas razões de justificativa (doc. 86, p. 24-27), a responsável reconheceu a contabilização incorreta e informou que os ajustes necessários para a devida contabilização foram efetuados no exercício seguinte ao das contas examinada, 2024.

Ao concluir a instrução, conforme a ITC 4957/2024 (doc. 108, p. 31-32), a unidade técnica verificou que o erro na contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do fundo em capitalização decorreu da dedução do valor atual do plano de amortização implementado por lei – já registrado no ativo em acordo com as normas contábeis aplicáveis –, de modo que a incorreta compensação entre os valores acarretou a subavaliação do passivo divulgado no balanço patrimonial. Adicionalmente, com registro de que eventuais correções em exercícios seguintes não livrariam as demonstrações ora examinadas das distorções nela contidas, tendo por base o balancete analítico contábil do exercício 2024 (doc. 102), apontou que a suposta correção no exercício seguinte não teria ocorrido. Ao final, considerou que a distorção decorrente no balanço patrimonial constitui impropriedade.

Mediante exame do balanço patrimonial (doc. 3) e do Relatório de Avaliação Atuarial 2024 (doc. 60, p. 25-26) do IPRESI, com data-base em 31 de dezembro de 2023, em conjunto com as informações carreadas aos autos pela responsável e pela unidade técnica, confirma-se a incorreção no valor contabilizado das provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo. **Tal omissão distorceu o balanço patrimonial do fundo em capitalização (doc. 3), por subavaliação do valor das provisões matemáticas previdenciárias e, em consequência, do passivo total em R\$ 76.181.809,90, com superavaliação em igual valor da situação líquida patrimonial da entidade**, o que viola os arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, e 196, incisos L a LII, da IPC 14.

Para identificar o efeito dessa distorção sobre as demonstrações – e, consequentemente, sobre as contas –, é necessário avaliar a sua relevância e, para isso, é imprescindível definir alguns critérios. Para tal, de forma conservadora, pode-se adotar como referência os percentuais mais altos dentre os sugeridos no Quadro 6

do Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), adotado pelo TCEES como manual aplicável às suas auditorias financeiras.

Como a distorção indicada afetou o valor do passivo total divulgado no balanço patrimonial da entidade, é adequado adotar como referencial de materialidade global (MG) o valor equivalente a 2% do valor total do ativo ou do passivo, o que for maior. No caso das contas examinadas, o valor do total do passivo foi superior ao do ativo e totalizou R\$ 134.344.033,07, conforme o balanço patrimonial apresentado (doc. 3). Logo, é apropriado determinar a MG no valor de R\$ 2.686.880,66, como apresentado na Tabela 2, abaixo.

Tabela 2 - Definição dos referenciais de materialidade

Referenciais quantitativos de materialidade adotados		
Passivo Total (PT)	R\$	134.344.033,07
Ref. Materialidade Global (Ref. MG)		2,00%
Valor de MG [MG = PT x Ref. MG]	R\$	2.686.880,66
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD)		5%
Valor de LAD [LAD = MG x Ref. LAD]	R\$	134.344,03
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS)		5,00
Valor Substancial [VS = Ref. VS x MG]	R\$	13.434.403,31

Elaboração própria.

Fonte: para os referenciais, ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Secretaria Geral de Controle Externo. **Nota Técnica Segex 3, de 19 de março de 2021**. Anexo Único: Manual de Auditoria

Financeira do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/intranet/segex/notas-tecnicas-segex/>. Acesso em: 28 fev. 2025. p. 80; para o valor do total do passivo, balanço patrimonial (doc. 3).

Como exposto na Tabela 2, acima, para o limite de acumulação de distorções (LAD), sob as premissas conservadoras indicadas, é adequado adotar como referencial o valor equivalente a 5% do valor da MG, ou seja, R\$ 134.344,03. Finalmente, para fins de avaliação da generalização dos efeitos de distorções nos balanços, é apropriado adotar como referência de valor substancial (VS) o equivalente a cinco vezes o valor da materialidade global, a saber, R\$ 13.434.403,31.

Mediante comparação da distorção identificada com o LAD (R\$ 134.344,03), definido na Tabela 2, verifica-se que **o valor total acumulável da distorção é de R\$ 76.181.809,90, equivalentes a 56,71% do valor total do passivo**. Como tal valor é superior à MG (R\$ 2.686.880,66), deve-se considerar que **os efeitos dessa distorção nas demonstrações contábeis da entidade são relevantes**.

Neste ponto, deve-se avaliar se os efeitos dessa distorção são generalizados sobre as demonstrações contábeis, com base no item 5.a da NBASP 2705 – NBC TA 705. Nessa avaliação, verifica-se que o valor da referida distorção identificada é superior ao VS definido (R\$ 13.434.403,31). Dessa maneira, fundado no item 5.a.ii da NBASP 2705, conclui-se que **os efeitos da distorção identificada nas provisões matemáticas previdenciárias sobre as demonstrações contábeis examinadas são generalizados**, pois representam parcela substancial delas.

Por conseguinte, observa-se que **o balanço patrimonial da entidade não é fidedigno e, em consequência, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente a situação patrimonial da entidade**, com violação aos arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, e 196, incisos L a LII, da IPC 14. Considerando que é relevante e os seus efeitos generalizados, **a distorção identificada constitui grave infração a normas legais e regulamentares de natureza contábil**.

Para avaliar se tal grave infração identificada deve resultar em atribuição de responsabilidade financeira à responsável, é necessário escrutinar a sua natureza – elemento subjetivo da conduta –, pois, por força do art. 28 da LINDB, “O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro”.

Neste ponto, deve-se considerar que, por força do art. 70, parágrafo único, da CF/1988, c/c o seu art. 71, inciso II, a dirigente da entidade, como responsável pela administração de dinheiros, bens e valores públicos, tem a obrigação de prestar contas e de envidar esforços para criar e manter uma estrutura administrativa e de governança que seja suficiente para que ele possa se desincumbir desse encargo de forma apropriada. Dessa maneira, quando as demonstrações contábeis apresentadas na prestação de contas anual contêm distorções relevantes e de efeitos generalizados, com grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, em regra – a não ser que esteja presente alguma excludente –, há responsabilidade da ordenadora, ao menos, por culpa, em algum grau.

Porém, para aferir o nível dessa responsabilidade, fator relevante para a atribuição de responsabilidade financeira – haja vista que o art. 28 da LINDB exige dolo ou erro grosseiro –, é necessário aprofundar um pouco mais nas circunstâncias em que tais demonstrações contábeis foram elaboradas e que os registros contábeis nela refletidos foram realizados, pois, como exige o § 1º do art. 22 da LINDB, em decisão sobre a regularidade de conduta, “[...] ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente”.

Ainda que não sejam responsáveis pela organização e execução dos serviços contábeis e pela escrituração contábil, atribuições profissionais dos contadores públicos, está entre as responsabilidades dos administradores dos órgãos e entidades públicos acompanhar tais atividades, ao menos por meio da avaliação periódica de relatórios e demonstrativos, notadamente aqueles que devem integrar a sua prestação de contas. Dos dirigentes dos institutos de previdência, em especial, espera-se o acompanhamento das receitas e despesas e dos estudos atuariais e a apreciação crítica das informações produzidas pela contabilidade e pelas avaliações atuariais, dentre elas, destacadamente, as principais grandezas relacionadas com o patrimônio, a transferência de recursos pelo ente e o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, como é o caso da situação líquida patrimonial, dos aportes periódicos, do resultado atuarial, das provisões matemáticas previdenciárias e do valor presente do saldo do plano de amortização vigente.

No caso concreto, deve-se ainda considerar que, ao julgar as contas prestadas pelos ordenadores de despesas da entidade, referentes ao exercício de 2019 – último exercício cujas contas do IPRESI foram selecionadas para fins de julgamento, antes de 2023 –, o Tribunal verificou a ocorrência de semelhante distorção no registro das provisões matemáticas previdenciárias e julgou se tratar de grave infração a normas aplicáveis, fundamento para o julgamento pela irregularidade daquelas contas, conforme o Acórdão TC 997/2022 - 1ª Câmara (doc. 85 do Processo TC 5498/2020). Tais contas foram julgadas em 19 de agosto de 2022, ocasião em que a Sra. Eliziara Delunardo da Silva já era diretora-presidente do IPRESI. Inclusive, ela foi a destinatária de ofício (doc. 92 do Processo TC 5498/2020) desta Corte destinado a

notificar a entidade acerca de determinação constante da referida decisão. Logo, sendo a dirigente da entidade, era de esperar que a responsável examinasse tal acórdão, observasse a presença da distorção mencionada, adotasse as medidas administrativas necessárias para garantir que ela não se repetisse e, ao prestar as contas relativas aos exercícios seguintes, dispensasse especial atenção à questão.

Dessa maneira, tendo recebido o relatório de avaliação atuarial no começo de fevereiro de 2024 e considerando tanto a relevância das provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo na composição do passivo patrimonial quanto que estava previamente ciente da ocorrência de distorções em seu registro em exercício anterior, ao avaliar ao final de abril as demonstrações contábeis da entidade, referentes ao exercício de 2023, para fins de homologação da remessa relativa à prestação de contas anual a ser enviada ao TCEES, caso tivesse apreciado, ainda que sumariamente, as principais contas contábeis, **devia o ordenador de despesas ter percebido a diferença entre os valores divulgado no balanço patrimonial e registrado na avaliação atuarial (docs. 3 e 60), provocado o contador da entidade e exigido dele a eliminação da distorção, ao menos com a inclusão de informação elucidativa em notas explicativas.** Assim, na medida em que, caso tivesse cumprido a sua obrigação, a diferença teria sido observada e corrigida ou explicada, verifica-se que **a distorção nas demonstrações contábeis decorreu de omissão com elevado grau de negligência, logo, de erro grosseiro, da administradora do IPRESI no exercício de 2023.**

Em relação às demais circunstâncias administrativas nas quais tal grave infração ocorreu, como a distorção identificada nas provisões matemáticas previdenciárias ocasionou a divulgação de demonstrações contábeis com a informação de que a situação líquida negativa da entidade era mais de cinco vezes inferior ao real e, em consequência, mascarou a realidade na qual a ordem de grandeza do passivo a descoberto é muito mais preocupante, é razoável considerar que o seu **potencial de lesividade é médio.** Por outro lado, **a reprovabilidade da conduta da responsável é moderada,** pois, por um lado, devia estar previamente ciente de que distorção semelhante esteve entre as razões para o julgamento pela irregularidade das contas prestadas pelos dirigentes da entidade, referentes ao exercício de 2019, conforme o

Acórdão TC 997/2022 - 1ª Câmara (doc. 85 do Processo TC 5498/2020) e era sua a responsabilidade de promover a adoção das medidas administrativas necessárias para garantir que ela não se repetisse; por outro lado, frequentemente, condutas que acarretam distorções relevantes de efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis são consideradas menos reprováveis.

Pelo exposto, em relação ao achado tratado nesta subseção, deve-se acompanhar a unidade técnica e o MPC em relação à sua existência, mas divergir em relação ao seu enquadramento como impropriedade, não acolher as razões de justificativa apresentadas pela responsável e concluir que a distorção relevante identificada no balanço patrimonial da entidade, por subavaliação das provisões matemáticas previdenciárias e, em consequência, do passivo total em R\$ 76.181.809,90, equivalentes a 56,71% do valor total do passivo, constitui grave infração a normas legais e regulamentares de natureza contábil, na medida que viola os arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, e 196, incisos L a LII, da IPC 14. Ademais, tal grave infração, com médio potencial de lesividade, resultou de erro grosseiro da Sra. Eliziara Delunardo da Silva, caracterizado por sua omissão com elevado grau de negligência, e moderada reprovabilidade.

II.1.2. Opinião adversa sobre as demonstrações contábeis

Ao examinar as demonstrações contábeis do IPRESI, que compõem as contas prestadas pela sua ordenadora de despesas, referentes ao exercício de 2023, como apresentam a subseção 0 e suas subseções, a unidade técnica efetuou as verificações previstas nos anexos 6 e 8 da Resolução TC 297/2016 e concluiu pela existência de distorções relevantes, mas sem efeitos generalizados, que configuram impropriedades ou faltas de natureza formal, decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.2.1, 3.5.6.1 e 3.5.9.1 da ITI 54/2024 (doc. 65).

Como resultado da análise efetuada neste voto, verifica-se que **as demonstrações contábeis do IPRESI, que compõem as contas prestadas pela sua ordenadora de despesas, referentes ao exercício de 2023, não são fidedignas, pois contêm**

distorções relevantes, com efeitos generalizados, identificadas: (i) nos valores de contribuições sociais e de transferências intragovernamentais divulgados na demonstração das variações patrimoniais, com valor total acumulável de R\$ 2.954.966,27, equivalente a 17,47% do valor total das variações patrimoniais diminutivas, que viola o art. 104 da Lei 4.320/1964, c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14 [vide subseção 0]; e **(ii) no balanço patrimonial da entidade, por subavaliação das provisões matemáticas previdenciárias e, em consequência, do passivo total**, com valor total acumulável de R\$ 76.181.809,90, equivalentes a 56,71% do valor total do passivo, que viola os arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, e 196, incisos L a LII, da IPC 14 [vide subseção 0].

Dessa maneira, obtida evidência suficiente e apropriada de que as distorções identificadas nas demonstrações contábeis apreciadas são relevante e de efeitos generalizados, com fundamento no item 64 da NBASP 200 c/c o item 8 da NBASP 2705 – NBC TA 705 –, deve-se emitir opinião modificada adversa.

Pelo exposto, conclui-se que a opinião do Tribunal deve ser que, devido às distorções relevantes e de efeitos generalizados identificadas, **as demonstrações contábeis apresentadas não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira, orçamentária e patrimonial do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibirapu, em 31 de dezembro de 2023** (opinião adversa).

II.2. GESTÃO DOS RECURSOS

No outro pilar, referente à gestão dos recursos, o objetivo é opinar se os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração dos ordenadores de despesas foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade.

Com esse intuito, ao examinar as contas prestadas pela ordenadora de despesas do IPRESI, referentes ao exercício de 2023, a unidade técnica efetuou as verificações previstas nos anexos 6 e 8 da Resolução TC 297/2016. Assim, inicialmente, apontou achados, identificou a responsável e promoveu o seu chamamento ao processo, conforme a ITI 54/2024 (doc. 65).

Posteriormente, após considerar as razões de justificativa apresentadas pela citada (docs. 86 a 105), de acordo com a ITC 4957/2024 (doc. 108), a unidade técnica concluiu pela ocorrência de impropriedades e de grave infração a normas aplicáveis, decorrentes dos achados apontados, respectivamente, nas subseções 3.1.1.1, 3.1.2.1 e 3.6.1.1 e 3.5.6.2 da mencionada ITI. Dessa maneira, em seguida, examina-se os achados pertinentes à gestão dos recursos.

II.2.1. Análise das não conformidades apontadas

II.2.1.1. *Equacionamento de déficit financeiro do regime previdenciário em capitalização*

Referência: subseção 3.1.1.1 do RT 72/2024 (doc. 64) e seção 2.1 da ITC 4957/2024 (doc. 108);

Critério: art. 2º, § 1º, da Lei 9.717/1998 c/c o prejulgado objeto do Acórdão TC 1063/2024 - Plenário.

Responsáveis: Sra. Eliziara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

De acordo com o art. 40, *caput*, da CF/1988, o regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos deve ser contributivo e solidário e observar critérios que preservem o seu equilíbrio financeiro e atuarial. Nesse contexto, por força do § 22 do referido artigo, lei complementar federal estabelecerá normas gerais de organização, de funcionamento e de responsabilidade na sua gestão. Ademais, conforme o art. 9º, *caput*, da EC 103/2019, até que entre em vigor tal lei complementar, aplica-se aos RPPS a Lei 9.717/1998, cujo art. 9º, inciso II define ser competência da União estabelecer parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária, inclusive relativos à utilização de recursos, com vistas à preservação do equilíbrio financeiro e atuarial.

Em relação ao equilíbrio atuarial, durante o exercício de 2023, tais parâmetros, diretrizes e critérios estiveram previstos na Portaria MTP 1.467/2022, cujo art. 55, *caput* e incisos, estabelece que “No caso de a avaliação atuarial apurar déficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento, que poderão consistir em:” plano de amortização com contribuições suplementares, na forma de alíquotas ou de aportes mensais, segregação de massa, aporte de bens, direitos e ativos e adequações das regras de concessão, cálculo e reajustamento dos benefícios. No caso de opção por plano de amortização, ele deve ser implementado em lei pelo ente federativo, como requer o § 2º do art. 55 da Portaria MTP 1.467/2022.

Assim, caso a avaliação atuarial de um fundo em capitalização de um RPPS apresente déficit atuarial, o respectivo relatório de avaliação atuarial deve propor plano de equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo, conforme o art. 55, § 2º, da Portaria MTP 1.467/2022.

Nos casos em que a modalidade de equacionamento do déficit atuarial escolhida seja o plano de amortização, as contribuições suplementares ou os aportes mensais, conforme o caso, devem ser calculados de modo que garantam a constituição de reservas necessárias para o cumprimento das obrigações do RPPS, conforme o art. 56 da Portaria MTP 1.467/2022. Nesse cálculo, os valores das contribuições suplementares ou dos aportes mensais em cada período, conforme o caso, são aqueles que, adicionados aos fluxos atuariais projetados sem o plano de equacionamento, levam ao equilíbrio atuarial, entendido como a “[...] equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das despesas projetadas, apuradas atuarialmente, que, juntamente com os bens, direitos e ativos vinculados, comparados às obrigações assumidas, evidenciem a solvência e a liquidez do plano de benefícios”, conforme o art. 9º, § 1º, da EC 103/2019.

Note-se, desse modo, que o cálculo dos valores das contribuições suplementares ou dos aportes mensais que garantam o equilíbrio atuarial considera o valor presente equivalente ao fluxo total das entradas de recursos deles decorrentes. Para chegar ao valor presente, vale dizer, o valor calculado de cada contribuição ou aporte é descontado pela taxa atuarial de juros adotada no plano. Ou seja, para chegar aos valores das contribuições suplementares ou dos aportes mensais necessários para

equilibrar o déficit atuarial, o cálculo considera que, a cada período, as contribuições ou aportes anteriores serão inteiramente acumulados e capitalizados, com a obtenção de rendimentos financeiros.

Logo, percebe-se que a reserva a ser constituída por intermédio do plano de amortização somente terá valor presente equivalente ao necessário para equilibrar atuarialmente o regime caso os seus recursos sejam inteiramente acumulados e capitalizados. Dessa maneira, caso alguma parcela desses recursos – inclusive os rendimentos financeiros – não seja acumulada e capitalizada até o final da vigência do plano de equacionamento, ele não terá os efeitos projetados inicialmente e não será suficiente para alcançar o equilíbrio atuarial no horizonte planejado, mantidas inalteradas todas as demais condições consideradas no cálculo.

Em consequência, tendo em conta que, por força do art. 40, *caput*, da CF/1988 c/c o art. 1º da Lei 9.717/1998, a preservação do equilíbrio atuarial é obrigação jurídica do ente, que requer à adoção de medidas que garantam o completo equacionamento do déficit atuarial apurado em avaliação atuarial, como exige o art. 9º, inciso II, da referida lei c/c o art. 55 da Portaria MTP 1.467/2022, a rigor, os valores decorrentes de contribuições suplementares ou aportes mensais previstos em plano de amortização, inclusive os seus rendimentos financeiros, somente poderiam ser utilizados após o encerramento de sua vigência. Além disso, deverão atender às condições previstas no § 8º do art. 55 da Portaria MTP 1.467/2022, em especial, a “aplicação no mercado financeiro e de capitais em conformidade com as regras estabelecidas pelo Conselho Nacional Monetário - CMN por, no mínimo, 5 (cinco) anos, a contar da data do respectivo repasse à unidade gestora”, indicada no inciso III do mencionado parágrafo.

Nesse contexto, considerando que, por força do art. 2º, § 1º, da Lei 9.717/1998, “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários”, mas que os recursos acumulados em plano de amortização vigente não poderiam ser utilizados, o cálculo do resultado financeiro para fins de apuração da eventual necessidade de transferência para a cobertura de

insuficiências financeiras deveria desconsiderar tais recursos acumulados, incluindo os seus rendimentos financeiros.

Ocorre que, conforme o Acórdão TC 1063/2024 - Plenário, proferido no Processo TC 916/2023, em incidente de prejudgado especificamente sobre essa matéria, o Tribunal se pronunciou nos seguintes termos:

III.1.1 Não é possível a utilização dos rendimentos das aplicações financeiras dos recursos do regime próprio de previdência social (RPPS) em regime de capitalização, na medida em que possuem destinação específica e devem atender tão somente ao objeto de sua vinculação, qual seja, a formação das reservas capitalizadas, enquanto inexistentes ativos garantidores suficientes para cobertura mínima de provisões matemáticas previdenciárias de benefícios concedidos (PMBC).

III.1.2. Não é possível a utilização dos recursos do plano de amortização do déficit atuarial, na medida em que possuem destinação específica e devem atender tão somente ao objeto de sua vinculação, qual seja, a formação das reservas capitalizadas, enquanto inexistentes ativos garantidores suficientes para cobertura mínima de provisões matemáticas previdenciárias de benefícios concedidos (PMBC)³.

Além disso, ao verificar que o entendimento exposto não era consolidado e considerar que os jurisdicionados precisariam de tempo para planejar a adequação a ele, o Tribunal atribuiu efeitos prospectivos ao Acórdão TC 1063/2024 - Plenário, de modo que a utilização de recursos de plano de amortização de déficit atuarial e de rendimentos das aplicações financeiras do RPPS, sem a acumulação de ativos garantidores suficientes para cobertura mínima de provisões matemáticas previdenciárias de benefícios concedidos (PMBC), somente será considerada não conformidade a partir de 2026.

Em consequência, transitoriamente, **até 2025, o Tribunal relevará o uso dos recursos de plano de amortização de déficit atuarial e dos rendimentos das aplicações financeiras do RPPS para a cobertura de insuficiência financeira, de modo que não será considerada não conformidade a sua inclusão no cálculo do resultado financeiro para fins de apuração da eventual necessidade de transferência para a cobertura de insuficiências financeiras.**

³ ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Acórdão TC 1063/2024. Processo TC 916/2023. Relator: Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo. Relator para o acórdão: Conselheiro Rodrigo Flavio Freire Farias Chamoun. Plenário, 17 de setembro de 2024. **Diário Oficial de Contas**, Vitória, 23 set. 2024. Disponível em: <https://diario.tcees.tc.br/edicao/2024/9/23/atos-plenario/acordaos-pareceres-plenario>. Acesso em: 23 set. 2024.

No caso concreto, conforme a tabela 6 do RT 72/2024 (doc. 64), ainda que a instrução tenha sido elaborada posteriormente à edição do Acórdão TC 1063/2024 - Plenário, ao apurar o resultado financeiro do RPPS, a unidade técnica descontou as receitas referentes ao plano de amortização de déficit atuarial e aos rendimentos das aplicações financeiras do regime, de modo que apurou déficit financeiro de R\$ 2.661.770,67, em 2023. Em consequência, apontou como achado a ausência de medidas para equacionar tal déficit.

Em suas razões de justificativa (doc. 86), a responsável argumentou que as receitas de contribuições não foram suficientes para cobertura dos compromissos, que os repasses efetuados foram inferiores ao valor da folha de pagamentos e que, mensalmente, oficiou o ente para efetuar os repasses de forma a cobrir o déficit e garantir a formação de reservas, bem como realizou reuniões com o Tribunal, além de invocar a modulação estabelecida pelo Acórdão TC 1063/2024 - Plenário.

Ao concluir a instrução, conforme a ITC 4957/2024 (doc. 108), a unidade técnica esclareceu que a modulação de efeitos prevista no Acórdão TC 1063/2024 – Plenário “[...] não afasta a ocorrência de déficit financeiro no pagamento de benefícios previdenciários, mas apenas estabelece prazo para que a prática administrativa inadequada possa apresentar repercussões no julgamento dos processos de contas anuais”, nem afasta a necessidade de controles gerenciais pelo RPPS. Ao final, concluiu pela ocorrência de não conformidade relevante, caracterizada como impropriedade.

Entretanto, ao se replicar os cálculos apresentados pelo RT 72/2024 (doc. 64) à luz dos critérios definidos no prejulgado objeto do acórdão indicado, considerando-se as receitas relacionadas ao plano de amortização de déficit atuarial e aos rendimentos das aplicações financeiras do RPPS, não se apura déficit financeiro, para o exercício de 2023. Logo, com base nos critérios transitórios aceitos pelo TCEES, não há insuficiência financeira a ser equacionada.

Portanto, acerca do achado examinado nesta subseção, deve-se acolher as razões de justificativa, divergir do entendimento da unidade técnica e do MPC e concluir que, de acordo com os critérios aceitos pelo TCEES no prejulgado objeto do Acórdão

TC 1063/2024 - Plenário, não há insuficiência financeira a ser obrigatoriamente equacionada e **não está configurado desvio de conformidade**.

Alteração indevida da classificação da fonte de recursos de despesa com pessoal

Referência: subseção 3.1.2.1 do RT 72/2024 (doc. 64) e seção 2.2 da ITC 4957/2024 (doc. 108);

Critério: item 201, inciso LIII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF;

Responsáveis: Sra. Eliziara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

De acordo com o art. 2º, § 1º, da Lei 9.717/1998, “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários”. Nos casos em que é necessário o aporte de recursos para cobrir o déficit financeiro dos regimes de previdência, por força do § 3º do art. 19 da LRF, os valores aportados integram a despesa total com pessoal (DTP) e devem ser considerados nos cálculos realizados para fins de verificação do atendimento dos limites definidos nos incisos do *caput* do referido artigo. Em consequência, tais recursos precisam ser diferenciados e segregados daqueles transferidos com a finalidade de promover o equilíbrio atuarial, que não são computados na DTP, conforme o art. 19, § 1º, inciso VI, alínea “c”, da LRF.

Tal diferenciação é realizada por intermédio dos registros contábeis, efetuados e organizados com base em normas gerais de contabilidade, aplicável tanto aos órgãos e entidades transferidores dos recursos quanto aos institutos de previdência recebedores, conforme o art. 1º, *caput*, da Lei 9.717/1998 c/c o art. 69 da LRF, e delineadas nas NBC TSP, no MCASP, nas IPC e nas notas técnicas.

De acordo com a subseção 4.5.5.3 da parte III do MCASP, por ocasião da transferência de recursos do ente ao RPPS, para cobertura de déficit financeiro, não há execução orçamentária, apenas a transferência financeira. Conforme o item 201, inciso LIII, da IPC 14, **ao receber o aporte de recursos para a cobertura de insuficiência financeira, o instituto de previdência deve manter a classificação da fonte de recursos do ente, de modo que, quando o pagamento de benefícios utilizar tais recursos, o seu valor seja computado para fins de cálculo da despesa total com pessoal**. Caso a entidade previdenciária altere a classificação da fonte de recursos, os valores pagos com o uso dos recursos transferidos a título de

aporte não serão considerados na DTP e distorcerão o seu cálculo e os respectivos demonstrativos.

No caso dos autos, conforme demonstra a tabela 9 do RT 72/2024 (doc. 64), mediante consulta ao balanço financeiro (doc. 5), a unidade técnica verificou que, em 2023, o IPRESI recebeu R\$ 585.486,14 para a cobertura de insuficiência financeira do RPPS, mas, conforme o balancete de execução orçamentária da despesa (BALEXOD, doc. 19), mas não apresentou execução na fonte de recursos “500 - Recursos ordinários”. Em consequência, inferiu que a entidade executou esse valor como se fosse oriundo de recursos vinculados, em vez de executá-lo por meio da fonte de recursos ordinários, o que distorce o cálculo da DTP e os seus demonstrativos.

Em suas razões de justificativa (doc. 86), a responsável reconheceu que tal montante foi registrado equivocadamente na fonte “800 - Recursos vinculados ao plano previdenciário”, informou que o erro decorreu de falha no software, alegou que tomou as medidas necessárias para evitar que a situação se repita e argumentou se tratar de falha pontual e inexistir prejuízo ao erário.

Ao concluir a instrução, conforme a ITC 4957/2024 (doc. 108, p. 13-15), ainda que a responsável alegado a adoção de medidas corrigir a falha de software que teria sido a causa do erro, a unidade técnica verificou que a situação se repete em 2024. Ademais, apurou que a distorção impactou a apuração de gastos com pessoal em montante equivalente a 1,84% da Receita Corrente Líquida (RCL) do município e considerou se tratar de impropriedade.

Ante as informações carreadas aos autos pela responsável e pela unidade técnica, é incontroverso que, em 2023, **ao receber o aporte de recursos para a cobertura de insuficiência financeira, a entidade alterou a classificação da fonte de recursos e os valores pagos com o uso de R\$ 585.486,14 transferidos a título de aporte não foram considerados na despesa total com pessoal e distorceram o seu cálculo** – calculou-se a DTP do Executivo em R\$ 29.670.538,45, ou 43,46% da RCL, quando o correto seria R\$ 30.256.024,59, ou 44,32% – **e os respectivos demonstrativos**, com violação ao item 201, inciso LIII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF.

Para identificar o efeito dessa não conformidade sobre a gestão dos recursos – e, consequentemente, sobre as contas –, é necessário avaliar a sua relevância e, para isso, é imprescindível definir alguns critérios.

Para tal, em relação aos aspectos quantitativos, como o percentual de despesas com pessoal está entre os mais relevantes parâmetros de acompanhamento da gestão fiscal, pode-se adotar como referência os percentuais mais baixos dentre os sugeridos no Quadro 6 do Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), adotado pelo TCEES como manual aplicável às suas auditorias financeiras.

Como a não conformidade indicada afetou o cálculo da despesa total com pessoal, é adequado adotar como referencial de materialidade global (MG) o valor equivalente a 0,5% da despesa total com pessoal calculada. No caso do Poder Executivo do município de Ibiraju, em 2023, o valor da DTP foi calculado em R\$ 29.670.538,45, conforme o demonstrativo apresentado ao Tribunal (doc. 67 do Processo TC 6259/2024). Logo, é apropriado determinar a MG no valor de R\$ 148.352,69, como apresentado na Tabela 3, abaixo.

Tabela 3 - Definição dos referenciais de materialidade

Referenciais quantitativos de materialidade adotados		
Despesa total com pessoal calculada (DTP)	R\$	29.670.538,45
Ref. Materialidade Global (Ref. MG)		0,50%
Valor de MG [MG = DTP x Ref. MG]	R\$	148.352,69
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD)		5%
Valor de LAD [LAD = MG x Ref. LAD]	R\$	7.417,63
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS)		5,00
Valor Substancial [VS = Ref. VS x MG]	R\$	741.763,46

Elaboração própria.

Fonte: para os referenciais, ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Secretaria Geral de Controle Externo. **Nota Técnica Segex 3, de 19 de março de 2021**. Anexo Único: Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/intranet/wp-content/uploads/sites/2/formidable/30/Nota-Tecnica-Segex-003-2021-Adota-o-Manual-de-Auditoria-Financeira-do-TCU.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2025. p. 80; para o valor da DTP, demonstrativo (doc. 67 do Processo TC 6259/2024).

Como exposto na Tabela 3, acima, para o limite de acumulação de distorções (LAD), sob as premissas conservadoras indicadas, é adequado adotar como referencial o valor equivalente a 5% do valor da MG, ou seja, R\$ 7.417,63. Finalmente, para fins de avaliação da generalização dos efeitos de não conformidades na gestão dos recursos, é apropriado adotar como referência de valor substancial (VS) o equivalente a cinco vezes o valor da materialidade global, a saber, R\$ 741.763,46.

Por comparação da não conformidade identificada com o LAD (R\$ 7.417,63), definido na Tabela 3, verifica-se que **o valor total acumulável da não conformidade é de R\$ 585.486,14, equivalentes a 1,97% do valor da despesa total com pessoal.** Como tal valor é superior à MG (R\$ 148.352,69), deve-se considerar que **os efeitos dessa não conformidade na gestão dos recursos da entidade são relevantes.**

Neste ponto, deve-se avaliar se os efeitos dessa não conformidade são generalizados sobre a gestão dos recursos, com base no item 5.a da NBASP 2705 – NBC TA 705. Primeiro, como os seus efeitos se restringem ao cálculo da DTP, não se pode dizer que não estão restritos a elementos específicos da gestão de recursos. Segundo, verifica-se que o valor da não conformidade identificada é inferior ao VS definido (R\$ 741.763,46), de modo que não representam parcela substancial da demonstração. Terceiro, como a distorção no demonstrativo não decorreu de fraude, nem mascarou a ultrapassagem de qualquer dos limites previstos na LRF – legal, prudencial ou de alerta –, pode-se considerar que os efeitos da não conformidade avaliada não são fundamentais para o entendimento do demonstrativo de despesas com pessoal e da gestão fiscal da entidade pelos usuários. Logo, em relação à não conformidade avaliada em R\$ 585.486,14, decorrente da alteração na classificação da fonte de recursos recebidos a título de aporte de recursos para a cobertura de insuficiência financeira, conclui-se que **os seus efeitos sobre a gestão de recursos da entidade não são generalizados.**

Por conseguinte, como tem efeitos relevantes sobre a gestão dos recursos, mas não generalizados, a infração às normas legais e regulamentares de natureza financeira – item 201, inciso LIII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF – não deve ser considerada grave e **a alteração indevida da classificação da fonte de recursos de despesa com pessoal constitui impropriedade.**

Ainda, evidenciada a ocorrência da impropriedade, a unidade técnica propôs a expedição de determinação para que a entidade “[...] promova a execução orçamentária de despesas previdenciárias por meio de fontes de recursos apropriadas, considerando a necessidade de diferenciação entre atributos de fonte de recursos ordinários e vinculados, dependendo da origem dos recursos”. Todavia, observa-se que tal deliberação se limita a reiterar a obrigação de observância da

legislação contábil e financeira, com finalidade meramente pedagógica, o que é vedado pelo art. 7º, inciso II, da Resolução TC 361, de 19 de abril de 2022. Dessa maneira, **não é caso de expedição dessa determinação.**

Ante o exposto, em relação ao achado tratado nesta subseção, deve-se acompanhar o entendimento da unidade técnica e do MPC, não acolher as razões de justificativa apresentadas pela responsável e concluir que a alteração indevida da classificação da fonte de recursos de despesa com pessoal constitui impropriedade, com violação não grave ao item 201, inciso LIII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF. Ainda, com divergência em relação à unidade técnica, não se deve expedir a determinação proposta.

II.2.1.3. Ausência de medidas para o realinhamento do plano de equacionamento do déficit atuarial

Referência: subseção 3.5.6.2 do RT 72/2024 e seção 2.5 da ITC 4957/2024 (docs. 64 e 108);

Critério: art. 40, *caput*, da CF/1988 c/c os arts. 1º, *caput*, e 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998, com o arts. 54, *caput*, e 55, *caput* e §§ 1º, 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022;

Responsável: Sra. Eliziara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

De acordo com o art. 40, *caput*, da CF/1988, o regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos deve ser contributivo e solidário e observar critérios que preservem o seu equilíbrio financeiro e atuarial. A garantia do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS também é exigida pelo *caput* do art. 1º da Lei 9.717/1998.

Por força do art. 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998, compete à União estabelecer parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária para a preservação do equilíbrio financeiro e atuarial. No exercício de 2023, tais parâmetros, diretrizes e critérios já estavam previstos na Portaria MTP 1.467/2022, cuja leitura combinada do seu art. 2º, inciso XV, com o art. 2º, incisos XXI e XXXVIII, de seu Anexo VI, exige que o fundo previdenciário em capitalização esteja em equilíbrio atuarial, ou seja, que o valor atual de todo o fluxo de contribuições normais e suplementares futuras acrescido ao seu patrimônio do plano seja, pelo menos, igual ao valor atual de

todo o fluxo de pagamento de benefícios futuros, considerado até sua extinção e para todos os benefícios cujo evento gerador venha a ocorrer no período futuro dos fluxos.

Ademais, o art. 55, *caput*, da Portaria MTP 1.467/2022 estabelece que “No caso de a avaliação atuarial apurar déficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento [...]”. De acordo com os incisos I a IV do referido artigo, tais medidas podem consistir em: plano de amortização com contribuições suplementares, seja na forma de alíquotas, seja por aportes mensais em valores preestabelecidos; segregação da massa; aporte de bens, direitos e ativos; e/ou adequações das regras de concessão, cálculo e reajustamento dos benefícios. Além disso, conforme o § 1º, tais medidas devem ser complementadas pela adoção de providências destinadas ao aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios, à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do regime e à identificação e ao controle dos riscos atuariais. Como exige o § 2º, caso apure déficit atuarial, o relatório da avaliação atuarial deverá identificar as suas principais causas, apresentar cenários com as possibilidades para seu equacionamento e os seus impactos e propor plano de equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo. Em razão do art. 55, § 6º, da Portaria MTP 1.467/2022 c/c o *caput* de seu art. 54, o prazo para a exigibilidade desse plano é 31 de dezembro do exercício seguinte ao da data base da avaliação atuarial.

Assim, **caso a avaliação atuarial de um fundo previdenciário em capitalização apresente déficit atuarial, o respectivo relatório de avaliação atuarial deve propor plano de equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo e ser exigível até o final do exercício seguinte**, conforme o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022 c/c o *caput* de seu art. 54.

No caso do IPRESI, conforme o relatório de avaliação atuarial⁴ (arquivo DEMAAT, IPRESI, 2022, CidadES Contas) emitido em 2 de março de 2023, com data-base em

⁴ Arquivo DEMAAT constante da prestação de contas anual de ordenador do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibirapu referentes ao exercício de 2022, que não foram autuadas para fins de julgamento e cujo link de acesso junto ao CidadES Contas está disponível no Painel de Controle do TCEES, cf. ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Painel de Controle**. Prestações de contas anuais. Municípios. Gestão. RPPS. 2022. Não selecionadas para autuação/julgamento. Disponível em: <https://paineldecontrole.tcees.tc.br/prestacaoConta/2022/municipios/Gest%C3%A3o/08>. Acesso em: 18 mar. 2025.

31 de dezembro de 2022, o fundo previdenciário em capitalização apresentou déficit atuarial no montante de R\$ 80.106.465,44, dos quais, considerando o plano de equacionamento então vigente, restavam R\$ 3.354.934,83 a equacionar. Em consequência, em obediência ao art. 55, *caput*, inciso I, e § 2º, da Portaria MTP 1.467/2022 –, tal relatório propôs o realinhamento do plano de equacionamento do déficit, com a duração de 29 anos, entre 2023 e 2051, e a forma de um plano de amortização com contribuições suplementares, com aportes anuais em valores crescentes.

Assim, como o plano de equacionamento do déficit somente é considerado implementado a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, conforme o art. 55, § 6º, da Portaria MTP 1.467/2022 –, **tão logo recebesse o relatório de avaliação atuarial 2022, era de se esperar que a administração do instituto de previdência, prontamente, adotasse as medidas necessárias para o encaminhar ao chefe do Poder Executivo** – que detém a iniciativa para iniciar o processo legislativo –, **acompanhado de minuta de projeto de lei voltado à aprovação do plano de amortização proposto.**

Contudo, conforme o RT 72/2024 (doc. 64, p. 37-39), a unidade técnica informou que não encontrou “[...] quaisquer alterações na legislação municipal, pertinentes ao equacionamento do déficit atuarial do Fundo Previdenciário, tão somente a informação de que o plano definido pela Lei Municipal 4.133/2022, vigente em 2023, seria alterado em 2024”. Em consequência, apontou como achado a ausência de medidas para a implementação do plano de amortização proposta em avaliação atuarial.

Em suas razões de justificativa (doc. 86), a responsável, em síntese: (i) reconheceu a necessidade de revisar o plano de amortização do déficit atuarial; (ii) afirmou que a entidade apresentou ao Poder Executivo municipal propostas de alteração do plano de amortização, o que teria resultado no projeto de Lei 3.440/2024; (iii) informou que tal projeto de lei foi aprovado pela Câmara Municipal de Ibiráçu, com a edição da Lei Municipal 4.298/2024, de modo que a Lei Municipal 4.133/2022 teria sido atualizada para garantir o reequilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, com medidas corretivas e aportes atuariais crescentes; e (iv) solicitou que o Tribunal considere a diligência da

entidade em adotar as providências necessárias para a sustentabilidade do regime previdenciário.

Ao concluir a instrução, como registrou na ITC 4957/2024 (doc. 108, p. 27-28), a unidade técnica entendeu que as medidas que levaram à aprovação da Lei Municipal 4.298/2024 foram adotadas em 2024, quando seria exigível a adoção de providências em 2023, exercício a que se referem as contas em julgamento. Ao final, concluiu que a ausência de medidas para implementação do plano ainda em 2023 constitui grave infração a normas aplicáveis.

Mediante exame da mensagem ao projeto de Lei 3.440/2024 (doc. 100), verifica-se que a sua proposição ocorreu em 14 de agosto de 2024 e decorreu dos resultados apresentados na avaliação atuarial com data-base posicionada em 31 de dezembro de 2023. Nas informações carreadas aos autos, observa-se que **a responsável não logrou êxito em demonstrar que efetivamente adotou providências, até o final do exercício seguinte – até 31 de dezembro de 2023 –, para implementar a proposta de realinhamento do plano de equacionamento constante do relatório de avaliação atuarial com data-base em 31 de dezembro de 2022, com violação ao art. 56, § 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, c/c o caput de seu art. 54.**

Para identificar o efeito dessa não conformidade sobre a gestão dos recursos – e, conseqüentemente, sobre as contas –, é necessário avaliar a sua relevância e, para isso, primeiro, é preciso entender o efetivo impacto dessa omissão sobre o equilíbrio atuarial do fundo previdenciário capitalizado.

A partir da comparação dos resultados atuariais apurados nas respectivas avaliações atuariais (arquivo DEMAAT, IPRESI, 2022, do CidadES Contas; e doc. 60), observa-se que no período compreendido entre os encerramentos dos exercícios de 2022 e 2023, o déficit atuarial subiu de R\$ 80.106.465,44 para R\$ 85.329.676,80 e o montante a equacionar cresceu de R\$ 3.354.934,83 para R\$ 9.147.866,90.

Assim, à primeira vista, poder-se-ia inferir que tal deterioração da situação atuarial decorreu da inércia da administração da entidade em 2023. Todavia, mediante análise do plano de equacionamento vigente durante o exercício de 2023 (arquivo DEMAAT,

IPRESI, 2022, p. 20, do CidadES Contas) em confronto com o realinhamento proposto no relatório de avaliação atuarial com data-base em 31 de dezembro de 2022, verifica-se que: o valor do aporte atuarial exigido para 2023 no plano vigente era igual ao indicado no realinhamento proposto; e o valor previsto para 2024 no plano vigente era superior ao aventado no realinhamento proposto. Em consequência, conclui-se que **a não aprovação, no exercício de 2023, do realinhamento do plano de equacionamento do déficit, nos moldes propostos no relatório de avaliação atuarial (arquivo DEMAAT, IPRESI, 2022, CidadES Contas), com data-base em 31 de dezembro de 2022, não causou qualquer deterioração da situação atuarial do fundo previdenciário capitalizado sob a gestão da entidade.**

Por conseguinte, conquanto tenha sido verificada não conformidade na gestão financeira e atuarial do RPPS, decorrente da inércia em adotar providências, até o final de 2023, para implementar a proposta de realinhamento do plano de equacionamento constante do relatório de avaliação atuarial com data-base em 31 de dezembro de 2022, com violação ao art. 56, § 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, c/c o *caput* de seu art. 54, após a apuração do efetivo impacto dessa omissão sobre o equilíbrio atuarial do fundo previdenciário capitalizado efetuada nesta subseção, deve-se concluir que os seus efeitos sobre a gestão financeira e atuarial do RPPS não são relevantes. Dessa maneira, acerca do achado objeto desta subseção, deve-se acolher as razões de justificativa apresentadas pela responsável, divergir da unidade técnica e do MPC e concluir que não se pode considerar tal não conformidade relevante o suficiente para ter reflexos na opinião do TCEES acerca da gestão dos recursos e, por conseguinte, no julgamento das contas objeto dos autos, de modo que, nesse contexto, **não configura grave infração à norma legal ou regulamentar, nem impropriedade.**

II.2.1.4. *Gastos administrativos superiores ao limite legal*

Referência: seções 3.6.1.1 do RT 282/2023 (doc. 63) e 2.3 da ITC 266/2024 (doc. 76);

Crítérios: art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104/2010 c/c os arts. 6º, inciso VIII, e 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998 e com o art. 84 da Portaria MTP 1.467/2022;

Responsáveis: Sra. Eliziara Delunardo da Silva (1º/1 a 31/12/2023).

De acordo com o art. 40, § 22, inciso II, da CF/1988 c/c o seu art. 167, inciso XII, lei complementar federal estabelecerá normas gerais sobre o modelo de aplicação e de utilização dos recursos dos RPPS, sendo vedado o uso desses recursos “[...] para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento”. Ademais, por força do art. 9º da EC 103/2019, até que tal lei complementar entre em vigor, aplica-se aos RPPS a Lei 9.717/1998, cujos arts. 1º, inciso III, e 6º, inciso VIII, preveem a fixação de limites de gastos e para a taxa de administração. Nesse contexto, o art. 9º, inciso II, atribui à União a competência para estabelecer parâmetros, diretrizes e critérios de responsabilidade previdenciária relativos ao custeio dos RPPS e à aplicação e utilização dos recursos dos fundos previdenciários, para preservação do equilíbrio financeiro e atuarial.

Durante o exercício de 2023, tais parâmetros, diretrizes e critérios já estavam previstos na Portaria MTP 1.467/2022, cujo art. 2º, inciso XVI, estabelece que o custeio das despesas correntes e de capital necessárias à organização, administração e ao funcionamento do regime, inclusive para conservação de seu patrimônio, será financiado por meio da taxa de administração, a ser somada às alíquotas de cobertura do custo normal dos benefícios do RPPS ou outra forma prevista em lei de cada ente. Por força do art. 84, inciso II, da referida portaria, lei do ente federativo deve estabelecer um limite de gastos administrativos para o respectivo RPPS, cujo percentual máximo não pode ultrapassar os valores previstos nas alíneas “a” a “d” do mencionado inciso, a depender do porte do RPPS.

De acordo com o art. 84, inciso III, alínea “d”, **para RPPS de pequeno porte, o limite de gastos em 2023, a ser definido em lei do ente federativo, poderia ser de até 3,6% aplicados sobre o somatório da remuneração de contribuição de todos os servidores ativos vinculados ao RPPS ou de até 2,7% do somatório da remuneração bruta dos servidores, aposentados e pensionistas, apurado no exercício financeiro de 2022.** Mediante autorização de lei do ente, como previsto no § 4º do mesmo artigo, **tal limite pode ser elevado em até 20%** com a finalidade exclusiva de arcar com despesas relacionadas à certificação institucional do RPPS no Pró-Gestão e com a certificação profissional de seus dirigentes e conselheiros.

Ademais, nos termos do § 1º do art. 84 da Portaria MTP 1.467/2022, “Os recursos da taxa de administração utilizados em desconformidade com o previsto neste artigo deverão ser objeto de recomposição ao RPPS”. Em consequência, **na hipótese dos gastos administrativos superarem os limites legais fixados, o valor do excesso deve ser restituído à reserva administrativa na forma de cobertura de insuficiência financeira.**

No caso do IPRESI, o art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104, de 15 de julho de 2010, estabelece que “O valor anual da taxa de administração será de 2% (dois por cento) do valor total da remuneração e proventos e pensões pagas aos segurados e dependentes do IPRESI no exercício financeiro anterior [...]”. Como se nota, apesar da redação truncada, dentre as duas opções permitidas na regulamentação federal, o município adotou como referência para o limite de gastos o somatório da remuneração bruta dos servidores, aposentados e pensionistas. Assim, o limite de gastos com as despesas custeadas pela taxa de administração aplicável ao exercício de 2023 foi de 2,0% do somatório da remuneração bruta dos servidores, aposentados e pensionistas vinculados ao IPRESI em 2022. Logo, **o limite fixado em lei municipal está em consonância com aquele definido na legislação federal aplicável.**

Em 2022, de acordo com o que a unidade registrou na tabela 36 do RT 72/2024 (doc. 64, p. 45-46), o somatório das remunerações dos servidores, aposentados e pensionistas vinculados ao IPRESI totalizou R\$ 17.887.328,57. Em consequência, o limite legal de gastos aplicável ao exercício de 2023 foi de R\$ 357.746,57.

Apesar disso, como se vê na referida tabela, a unidade técnica apurou que as despesas custeadas pela taxa de administração em 2023 somaram R\$ 524.704,41. Em consequência, apontou que os gastos administrativos extrapolaram o limite de gastos fixado em lei municipal em R\$ 166.957,84. Adicionalmente, a unidade técnica registrou que o município realizou aporte para cobertura de insuficiência financeira dos gastos administrativos, no valor de R\$ 89.154,70.

Em suas razões de justificativa (doc. 86, p. 27-30), a responsável, em resumo: (i) reconheceu que as despesas administrativas da entidade foram superiores ao limite legal de gastos, com excesso de R\$ 166.957,84; (ii) justificou que os gastos realizados

foram imprescindíveis à manutenção das atividades da entidade; (iii) elencou fatores que contribuíram para o excesso de despesas, a saber, a realocação da sede da entidade, a manutenção e a aquisição de bens móveis, a contratação de serviços essenciais e a necessidade de equipe técnica; (iv) informou que a entidade instaurou processo administrativo com o objetivo de compensar o valor excedente, mediante a restituição do valor à entidade, que já teria sido realizada; (v) destacou que a administração da entidade utiliza com responsabilidade os seus recursos financeiros; (vi) registrou que encaminhou ao Poder Executivo uma minuta de reforma da previdência municipal que inclui a alteração do valor da taxa de administração, o que demonstraria compromisso com a reestruturação legislativa e administrativo da RPPS; e (vii) não haveria prejuízo ao erário.

Ao concluir a instrução, conforme a ITC 4957/2024 (doc. 108, p. 35-36), ante o reconhecimento do descumprimento do limite de gastos administrativos pela responsável, a unidade técnica destacou que se trata de prática reiterada na entidade, ocasionada pela inadequação do percentual da taxa de administração. Adicionalmente, confirmou a extrapolação do limite em 0,93% acima do limite legal de 2% estipulado, registrou que a cobertura de insuficiência financeira de gastos administrativos deveria ter sido realizada dentro do exercício de competência e indicou que apenas uma parte dela – no valor de R\$ 87.578,25 – teria sido realizada, e no ano seguinte. Ao final, concluir pela ocorrência de impropriedade.

Especificamente da cobertura de insuficiência financeira em decorrência do excesso de gastos administrativos, exigida pelo § 1º do art. 84 da Portaria MTP 1.467/2022, conquanto a unidade técnica tenha identificado a comprovação de apenas uma de suas duas parcelas, mediante exame das informações carregadas aos autos pela responsável (doc. 104), verifica-se a ocorrência de dois depósitos, realizados em 30 de abril e 30 de setembro de 2024, nos valores de R\$ 89.154,70 e R\$ 87.578,25, respectivamente. Do valor, conforme os boletos (doc. 104, p. 2 e 5), R\$ 161.862,47 se referem ao principal e o restante, R\$ 14.870,48, decorrem de atualização e juros. Portanto, ainda seria necessária a realização de aporte de cobertura de insuficiência financeira do município para a reserva administrativo do RPPS para cobrir a diferença

entre o valor do excesso e o valor do principal já aportado, ou seja, de R\$ 5.095,37, acrescidos de atualização e juros.

Acerca do aporte ter sido realizado apenas em 2024, no exercício seguinte ao do excesso, quando deveria ter ocorrido em 2023, no exercício de competência, como esse atraso não foi objeto da citação da responsável, deve ser desconsiderado neste julgamento do achado inicialmente apontado.

Vencida a questão do aporte para a cobertura de insuficiência financeira, o foco desta análise deve voltar ao descumprimento do limite legal de gastos com a administração do RPPS.

Neste ponto, é necessário registrar que a realização do aporte para cobertura de insuficiência financeira, é medida exigida para a mitigação dos efeitos do excesso de gastos administrativos, mas não regulariza a violação do limite legal. Desse modo, conclui-se que **o excesso de gastos administrativos do IPRESI, em 2023, em relação ao limite de gastos fixado em lei municipal, no montante de R\$ 166.957,84, violou o art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104/2010 c/c os arts. 1º, inciso III, e 6º, inciso VIII, da Lei 9.717/1998.**

Para identificar o efeito dessa não conformidade sobre a gestão dos recursos – e, conseqüentemente, sobre as contas –, é necessário avaliar a sua relevância e, para isso, é imprescindível definir alguns critérios. Para tal, de forma conservadora, pode-se adotar como referência os percentuais mais altos dentre os sugeridos no Quadro 6 do Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), adotado pelo TCEES como manual aplicável às suas auditorias financeiras.

Como a não conformidade observada afetou a gestão financeira e orçamentária dos recursos da entidade, em geral, e a gestão dos seus recursos administrativos, em particular, é adequado trabalhar com os conceitos tanto de materialidade global como de materialidade específica.

Na avaliação em relação à gestão dos recursos da entidade, em geral, é adequado adotar como referencial de materialidade global (MG) o valor equivalente a 2% das receitas ou despesas realizadas pela entidade no exercício, o que for maior. No caso

das contas examinadas, o valor das receitas arrecadadas pela entidade foi superior ao das despesas empenhadas e totalizou R\$ 10.797.767,60, conforme divulgou no seu balanço orçamentário (doc. 2). Logo, é apropriado determinar a MG no valor de R\$ 215.955,35, como apresentado na Tabela 4, abaixo.

Tabela 4 - Definição dos referenciais de materialidade

Referenciais quantitativos de materialidade adotados		
Receita arrecadada (RA)	R\$	10.797.767,60
Ref. Materialidade Global (Ref. MG)		2,00%
Valor de MG [MG = RA x Ref. MG]	R\$	215.955,35
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD)		5%
Valor de LAD [LAD = MG x Ref. LAD]	R\$	10.797,77
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS)		5,00
Valor Substancial [VS = Ref. VS x MG]	R\$	1.079.776,76

Elaboração própria.

Fonte: para os referenciais, ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Secretaria Geral de Controle Externo. **Nota Técnica Segex 3, de 19 de março de 2021**. Anexo Único: Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/intranet/wp-content/uploads/sites/2/formidable/30/Nota-Tecnica-Segex-003-2021-Adota-o-Manual-de-Auditoria-Financeira-do-TCU.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2025. p. 80; para o valor da receita arrecadada, balanço orçamentário (doc. 2).

Como exposto na Tabela 4, acima, para o limite de acumulação de distorções (LAD), sob as premissas indicadas, é adequado adotar como referencial o valor equivalente a 5% do valor da MG, ou seja, R\$ 10.797,77. Finalmente, para fins de avaliação da generalização dos efeitos de não conformidades na gestão dos recursos, é apropriado adotar como referência de valor substancial (VS) o equivalente a cinco vezes o valor da materialidade global, a saber, R\$ 1.079.776,76.

Por comparação da não conformidade identificada com o LAD (R\$ 10.797,77), definido na Tabela 4, verifica-se que **o valor total acumulável da não conformidade é de R\$ 166.957,84, equivalentes a 1,55% do valor da receita arrecadada**. Contudo, como tal valor é inferior à MG (R\$ 215.955,35), deve-se considerar que **os efeitos dessa não conformidade na gestão da entidade, em geral, não são relevantes**.

Resta então avaliar a relevância dos efeitos da não conformidade apontada na gestão dos recursos administrativos da entidade. Nesse caso, sob as mesmas bases conservadoras utilizadas até aqui, dentre as sugestões do manual aplicável às auditorias financeiras do TCEES, é apropriado utilizar o conceito de materialidade específica (ME) e, para ela, adotar referencial equivalente a 2% do valor do limite legal

de gastos administrativos. No caso das contas avaliadas, o valor do limite aplicável aos gastos administrativos em 2023 foi de R\$ 357.746,57, conforme apresentado na tabela 36 do RT 72/2024 (doc. 64, p. 47). Logo, é apropriado determinar a ME no valor de R\$ 7.154,93, como apresentado na Tabela 5, abaixo.

Tabela 5 - Definição dos referenciais de materialidade específica

Referenciais quantitativos de materialidade específica adotados		
Limite legal de gastos administrativos do RPPS (LLGA)	R\$	357.746,57
Ref. Materialidade Específica (Ref. ME)		2,00%
Valor de ME [ME = LLGA x Ref. ME]	R\$	7.154,93
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD _E)		5%
Valor de LAD [LAD _E = ME x Ref. LAD _E]	R\$	357,75
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS _E)		5,00
Valor Substancial [VS _E = Ref. VS _E x ME]	R\$	35.774.66

Elaboração própria.

Fonte: para os referenciais, ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Secretaria Geral de Controle Externo. **Nota Técnica Segex 3, de 19 de março de 2021**. Anexo Único: Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/intranet/wp-content/uploads/sites/2/formidable/30/Nota-Tecnica-Segex-003-2021-Adota-o-Manual-de-Auditoria-Financeira-do-TCU.pdf>. Acesso em: 2 set. 2024. p. 80; para o valor do limite legal de gastos administrativos do RPPS, tabela 36 do RT 72/2024 (doc. 64, p. 47).

Como exposto na Tabela 5, acima, para o limite de acumulação de distorções específico (LAD_E), sob as premissas conservadoras indicadas, é adequado adotar como referencial o valor equivalente a 5% do valor da ME, ou seja, R\$ 357,75. Finalmente, para fins de avaliação da generalização dos efeitos de não conformidades na gestão dos recursos administrativos da entidade, é apropriado adotar como referência de valor substancial específico (VS_E) o equivalente a cinco vezes o valor da materialidade específica, a saber, R\$ 35.774.66.

Mediante comparação da não conformidade identificada com o LAD_E (R\$ 357,75), definido na Tabela 5, verifica-se que **o valor total acumulável da não conformidade é de R\$ 166.957,84, equivalentes a 46,67% do limite legal de gastos administrativos do IPRESI**. Como tal valor é superior à ME (R\$ 7.154,93), deve-se considerar que **a não conformidade identificada é relevante**.

Neste ponto, deve-se avaliar se os efeitos dessa não conformidade são generalizados sobre a gestão dos recursos administrativos da entidade, com base no item 5.a da NBASP 2705 – NBC TA 705. De pronto, verifica-se que o valor da referida não conformidade identificada também é maior do que o VS_E definido (R\$ 35.774.66). Dessa maneira, com base no item 5.a.ii da NBASP 2705 – NBC TA 705 – c/c o item

192 da NBASP 4000, conclui-se que **o efeito da não conformidade identificada sobre a gestão dos recursos administrativos da entidade é generalizado**, pois representam parcela substancial deles.

Por conseguinte, observa-se que **a gestão dos recursos da entidade não foi executada em conformidade com as normas legais e regulamentares aplicáveis**, pois foram realizadas despesas administrativas em valores superiores ao limite legal aplicável, com violação ao art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104/2010 c/c os arts. 1º, inciso III, e 6º, inciso VIII, da Lei 9.717/1998. Considerando que é relevante e os seus efeitos generalizados, **a não conformidade identificada constitui grave infração a normas legais e regulamentares de natureza financeira e orçamentária**.

Para avaliar se tal grave infração identificada deve resultar em atribuição de responsabilidade financeira à responsável, é necessário escrutinar a sua natureza – elemento subjetivo da conduta –, pois, por força do art. 28 da LINDB, “O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro”.

Neste ponto, deve-se considerar que a dirigente da entidade, como responsável pela administração de dinheiros, bens e valores públicos, tem a obrigação de gerir os recursos da entidade em conformidade com as normas legais e regulamentares aplicáveis e de envidar esforços para criar e manter uma estrutura administrativa e de governança que seja suficiente para que ele possa se desincumbir desse encargo de forma apropriada. Dessa maneira, quando ocorrem não conformidades relevantes e de efeitos generalizados na gestão dos recursos da entidade, com grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza financeira e orçamentária, em regra – a não ser que esteja presente alguma excludente –, há responsabilidade da ordenadora, ao menos, por culpa, em algum grau.

Porém, para aferir o nível dessa responsabilidade, fator relevante para a atribuição de responsabilidade financeira – haja vista que o art. 28 da LINDB exige dolo ou erro grosseiro –, é necessário aprofundar um pouco mais nas circunstâncias em que tais não conformidades ocorreram, pois, como exige o § 1º do art. 22 da LINDB, em decisão sobre a regularidade de conduta, “[...] ou validade de ato, contrato, ajuste,

processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente”.

Está entre as responsabilidades dos ordenadores de despesas, conhecer e zelar pelo cumprimento das principais normas legais e regulamentares aplicáveis à emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos dos respectivos órgãos e entidades públicos. Nessa seara, dos dirigentes dos institutos de previdência, em especial, espera-se que observem as restrições à aplicação dos recursos previdenciários, dentre elas, destacadamente, a segregação de recursos destinados ao pagamento de benefícios e o limite de gastos administrativos.

No caso concreto, deve-se ainda considerar que, ao julgar as contas prestadas pelos ordenadores de despesas da entidade, referentes ao exercício de 2019 – último exercício cujas contas do IPRESI foram selecionadas para fins de julgamento, antes de 2023 –, o Tribunal verificou a ocorrência de semelhante não conformidade, com a extrapolação do limite para despesas com custeio administrativo do RPPS, e julgou se tratar de grave infração a normas aplicáveis, fundamento para o julgamento pela irregularidade daquelas contas, conforme o Acórdão TC 997/2022 - 1ª Câmara (doc. 85 do Processo TC 5498/2020). Tais contas foram julgadas em 19 de agosto de 2022, ocasião em que a Sra. Eliziara Delunardo da Silva já era diretora-presidente do IPRESI. Inclusive, ela foi a destinatária de ofício (doc. 92 do Processo TC 5498/2020) desta Corte destinado a notificar a entidade acerca de determinação constante da referida decisão. Logo, sendo a dirigente da entidade, era de esperar que a responsável examinasse tal acórdão, observasse a presença do desvio de conformidade mencionado, adotasse as medidas administrativas necessárias para garantir que ele não se repetisse e, ao gerir os recursos da entidade nos exercícios seguintes, dispensasse especial atenção à questão.

Dessa maneira, **devia a ordenadora de despesas ter adotado as providências administrativas necessárias à compatibilização dos gastos administrativos do RPPS com o limite legal estipulado, inclusive com o corte de custeio, a redução de despesas com pessoal e a postergação de investimentos**. No entanto, a partir das informações constantes no relatório de avaliação atuarial com data-base em 31 de dezembro de 2023 (doc. 60, p. 31), verifica-se que ocorreu o contrário, pois, no

exercício de 2023, as despesas administrativas da entidade cresceram 30,85% em relação ao exercício anterior – 2022, no qual ela foi comunicada do julgamento pela irregularidade das contas de sua antecessora –, e 78,37% desde que assumiu a direção da entidade em 2021, na comparação entre 2023 e 2020. Assim, ao permitir o relevante crescimento das despesas administrativas, ainda que possivelmente não tivesse a intenção direta de cometer um ato ilícito, pode-se afirmar que a responsável estava ciente de que o limite legal de gastos administrativos seria ultrapassado e assumiu esse risco, de modo que se verifica que **a não conformidade resultou de conduta eivada de dolo eventual da administradora do IPRESI no exercício de 2023.**

Em relação às demais circunstâncias administrativas nas quais tal grave infração ocorreu, como os gastos administrativos representam apenas uma pequena fração das despesas da entidade e, na ocorrência de excesso, há obrigação do ente em cobrir a insuficiência financeira, é razoável considerar que o seu **potencial de lesividade é pequeno**. Por outro lado, **a reprovabilidade da conduta da responsável é moderada**, pois, por um lado, devia estar previamente ciente de que não conformidade semelhante esteve entre as razões para o julgamento pela irregularidade das contas prestadas pelos dirigentes da entidade, referentes ao exercício de 2019, conforme o Acórdão TC 997/2022 - 1ª Câmara (doc. 85 do Processo TC 5498/2020) e era sua a responsabilidade de promover a adoção das medidas administrativas necessárias para garantir que ela não se repetisse; por outro lado, as despesas teriam sido realizadas para melhorar a estrutura administrativa e a capacidade de trabalho da entidade.

Finalmente, é necessário retomar a questão da cobertura de insuficiência financeira em decorrência do excesso de gastos administrativos, exigida pelo § 1º do art. 84 da Portaria MTP 1.467/2022, e objeto da notificação realizada (docs. 68, 70 e 71) ao chefe do Poder Executivo municipal por força da ITI 54/2024 e da Decisão Segex 540/2024 (docs. 65-66). Ficou evidenciado que ainda seria necessária a realização de aporte do município para a reserva administrativa do RPPS para cobrir a diferença entre o valor do excesso e o valor do principal já aportado. Dessa maneira, com

fundamento no art. 84, § 1º, da Portaria MTP 1.467/2022 c/c o art. 1º, inciso XVI, da LC 621/2012, com o art. 329, § 7º, do Regimento Interno do Tribunal (RITCEES), aprovado pela Resolução TC 261, de 4 de junho de 2013, e com o art. 4º, inciso I, da Resolução TC 361, de 19 de abril de 2022, **deve-se expedir determinação dirigida à Prefeitura Municipal de Ibirapu e ao IPRESI, para que comprovem junto ao Tribunal, no prazo de 30 dias, a adoção das providências necessárias à realização de aporte para a cobertura de insuficiência financeira decorrente do excesso de gastos administrativos, no valor de R\$ 5.095,37, acrescidos de atualização e juros, tendo como limite mínimo a meta atuarial.**

Pelo exposto, sobre o achado analisado nesta subseção, deve-se acompanhar a unidade técnica e o MPC em relação à sua existência, mas divergir em relação ao seu enquadramento como impropriedade, não acolher as razões de justificativa apresentadas pela responsável e concluir que a não conformidade relevante, com efeitos generalizados na gestão dos recursos da entidade, consubstanciada na realização de gastos administrativos em valores superiores ao limite fixado em lei municipal, com excesso de R\$ 166.957,84, equivalentes a 46,67% do referido limite, constitui grave infração a normas legais e regulamentares de natureza financeira e orçamentária, na medida que viola o art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104/2010 c/c os arts. 1º, inciso III, e 6º, inciso VIII, da Lei 9.717/1998. Ademais, tal grave infração, com pequeno potencial de lesividade, resultou de conduta caracterizada por dolo eventual da Sra. Eliziara Delunardo da Silva e moderada reprovabilidade. Por fim, deve o Tribunal expedir determinação para completar a cobertura de insuficiência financeira decorrente do excesso de gastos administrativos.

II.2.2. Opinião adversa sobre a gestão dos recursos

Ao examinar as contas prestadas pela ordenadora de despesas do IPRESI, referentes ao exercício de 2023, como apresentam a subseção 0 e suas subseções, a unidade técnica efetuou as verificações previstas nos anexos 6 e 8 da Resolução TC 297/2016 e concluiu pela existência de não conformidade relevante, com efeitos generalizados, que configura grave infração a normas aplicáveis, decorrente do achado apontado na subseção 3.5.6.2 da ITI 54/2024 (doc. 65), além de não conformidades relevantes, mas sem efeitos generalizados, que configuram impropriedades ou faltas de natureza

formal, decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.1.1.1, 3.1.2.1 e 3.6.1.1 da mencionada ITI.

Como resultado da análise efetuada neste voto, verifica-se que, **no exercício de 2023, os recursos do IPRESI não foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade**, pois restou comprovada a realização de gastos administrativos em valores superiores ao limite fixado em lei municipal, com excesso de R\$ 166.957,84, equivalentes a 46,67% do referido limite, que constitui grave infração a normas legais e regulamentares de natureza financeira e orçamentária, na medida em que viola o art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104/2010 c/c os arts. 1º, inciso III, e 6º, inciso VIII, da Lei 9.717/1998 [vide subseção 0].

Dessa maneira, obtida evidência suficiente e apropriada de que a não conformidade identificada na gestão dos recursos da entidade é relevante e de efeitos generalizados, com fundamento no item 194, alínea “a”, “ii”, da NBASP 4000 deve-se emitir opinião modificada adversa.

Pelo exposto, conclui-se que a opinião do Tribunal deve ser que, devido à não conformidade relevante e de efeitos generalizados identificada, **no exercício de 2023, os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração dos ordenadores de despesas do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibirapu não foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade** (opinião adversa).

II.3. CONCLUSÃO

Ao julgar as contas dos ordenadores de despesas no exercício de sua função judicante – prevista no art. 71, inciso II, da CF/1988 –, conforme o art. 84, incisos I, II e III, da LC 621/2012, o Tribunal deve julgá-las regulares, regulares com ressalva ou irregulares, em veredito que deve derivar diretamente das opiniões sobre a exatidão dos demonstrativos contábeis e a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a efetividade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável, que, por sua vez,

refletem a ausência ou presença de graves infrações ou de impropriedades ou outras faltas de natureza formal que sejam relevantes.

Caso ambas as opiniões sejam não modificadas, o julgamento deve ser pela regularidade das contas. Nas situações em que, dentre as opiniões, haja adversa, o julgamento deve ser pela irregularidade. Se uma das opiniões for não modificada e a outra for com ressalva, ou se ambas forem com ressalva, o julgamento deve ser pela sua regularidade com ressalva⁵.

No caso concreto, identificadas, nas subseções 0, 0, e 0, distorções e não conformidade relevantes e de efeitos generalizados que acarretam a emissão de opiniões adversas tanto em relação às demonstrações contábeis quanto acerca da administração dos dinheiros, bens e valores públicos, respectivamente apresentadas nas subseções 0 e 0, e constituem graves infrações a normas legais e regulamentares de natureza contábil, financeira e orçamentária, acompanha-se o entendimento da unidade técnica e do MPC e, com fundamento no art. 84, inciso III, alínea “d”, da LC 621/2012, conclui-se que **o TCEES deve julgar irregulares as contas anuais, referentes ao exercício de 2023, prestadas pela Sra. Eliziara Delunardo da Silva, ordenadora de despesas do Instituto de Previdência Social dos Servidores do Município de Ibiraju, entre 1º de janeiro e 31 de dezembro.**

De acordo com o art. 88 da LC 621/2012, quando julgar as contas irregulares, não havendo débito, mas comprovada a ocorrência de grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira ou orçamentária, o TCEES aplicará ao responsável a multa prevista no seu art. 135, inciso I.

Porém, a responsabilidade financeira – seja sancionatória, seja reintegratória – tem sempre natureza subjetiva. Em consequência, tendo também em conta o art. 28 da LINDB, o Tribunal somente deve imputar débito ou aplicar multa aos responsáveis que ajam, por ação ou omissão, com dolo ou erro grosseiro.

⁵ Por analogia, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. p. 439.

No caso concreto, ficou evidenciado nas subseções 0 e 0 que as graves infrações a normas legais e regulamentares de natureza contábil, financeira e orçamentária, consubstanciadas na subavaliação das provisões matemáticas previdenciárias e do passivo total e na realização de gastos administrativos em valores superiores ao limite fixado em lei municipal, com efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis examinadas e sobre a gestão dos recursos da entidade, decorreram, respectivamente, de erro grosseiro – de omissão com elevado grau de negligência – e de conduta eivada de dolo eventual da Sra. Eliziara Delunardo da Silva. Logo, por força do art. 88 da LC 621/2012 c/c o art. 389, inciso I, do RITCEES, deve lhe ser aplicada a multa prevista no art. 135, inciso I, da LC 621/2012, a ser fixada entre R\$ 500,00 e R\$ 100.000,00.

Na dosimetria dessa sanção, por força do art. 22, § 2º, da LINDB c/c o art. 388 do RITCEES, o Tribunal deve considerar as circunstâncias administrativas e pessoais envolvidas na ocorrência da irregularidade, especificamente, a gravidade, a natureza e o potencial de lesividade da infração, os danos que dela efetivamente provierem para a administração pública, o grau de reprovabilidade da conduta do agente e os seus antecedentes, bem como as circunstâncias agravantes ou atenuantes eventualmente presentes.

Acerca das circunstâncias administrativas envolvidas na ocorrência da infração contábil, ficou evidenciado na subseção 0 que ela é grave, com médio potencial de lesividade, resultou de erro grosseiro da responsável, caracterizado por sua omissão com elevado grau de negligência, e moderada reprovabilidade.

Sobre as circunstâncias administrativas envolvidas na ocorrência da infração financeira e orçamentária, ficou evidenciado na subseção 0 que ela é grave, com pequeno potencial de lesividade, resultou de conduta caracterizada por dolo eventual da responsável e moderada reprovabilidade.

Em relação às circunstâncias pessoais relacionadas à responsável, observa-se que ela está na lista de responsáveis com contas julgadas irregulares do Tribunal⁶, de modo que possui maus antecedentes. Pode ser tomada por circunstância atenuante, a situação narrada pela responsável de que a sede da entidade possuía condições ruins de infraestrutura física. Por outro lado, devem ser consideradas como circunstâncias agravantes os fatos dela possuir elevada experiência e mais de dez anos de tempo de serviço na previdência pública⁷, exercer a direção de entidade previdenciária há mais de cinco anos⁸ e ter sido comunicada pelo Tribunal, com antecedência, acerca das situações que conduziram ao julgamento pela irregularidade de suas contas e não ter adotado as providências dele esperadas⁹.

Tendo em conta essas circunstâncias administrativas e pessoais envolvidas na ocorrência das duas graves infrações, **é proporcional aplicar à Sra. Eliziara Delunardo da Silva multa no valor de R\$ 6.678,00.**

Ainda, conforme exposto na subseção 0, tendo em conta a necessidade de realização de aporte do município ao RPPS para cobrir a diferença entre o valor do excesso de gastos administrativos e o valor do principal já aportado, de modo a mitigar os efeitos da grave infração observada, com fundamento no art. 84, § 1º, da Portaria MTP 1.467/2022 c/c o art. 1º, inciso XVI, da LC 621/2012, com o art. 329, § 7º, do RITCEES e com o art. 4º, inciso I, da Resolução TC 361/2022, deve-se **expedir determinação dirigida à Prefeitura Municipal de Ibirapu e ao IPRESI, para que comprovem junto**

⁶ Duas das contas anuais prestadas pela responsável foram julgadas irregulares pelo TCEES, por meio do Acórdão TC 234/2020 - 2ª Câmara (Processo TC 8978/2018) e Acórdão TC 996/2022 (Processo TC 4745/2020), que transitaram em julgado, respectivamente, em 17 de julho de 2020 e em 1º de novembro de 2022, cf. ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Lista de responsáveis. **Contas irregulares**. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/portal-da-transparencia/consultas/lista-de-responsaveis/contas-irregulares/>. Acesso em: 20 mar. 2025.

⁷ A responsável é servidora efetiva do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de João Neiva (IPSJON) desde 11 de abril de 1996, de modo que em 2023 completou 27 anos de serviço na área da previdência pública, cf. ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Painel de Controle**. Pessoal. Consulta de vínculo. Disponível em: <https://paineldecontrole.tcees.tc.br/folhaDePagamento/2025/municipal/null/consultaDeVinculo/idEsferaAdministrativa/077/1>. Acesso em: 20 mar. 2025.

⁸ A responsável é servidora efetiva do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de João Neiva (IPSJON) desde 11 de abril de 1996, de modo que em 2023 completou 27 anos de serviço na área da previdência pública. Adicionalmente, ela foi diretora-presidente do IPSJON entre 19 de janeiro de 2017 e 7 de janeiro de 2021 e era diretora-presidente do IPRESI desde 4 de fevereiro de 2021, cf. ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **e-TCEES**. Gestão de identidades. Disponível em: <https://e-tcees.tcees.tc.br/PesquisarGestaoIdentidade>. Acesso em: 20 mar. 2025.

⁹ Ordinariamente, o fato dele ocupar uma posição de liderança na entidade, ocupante de cargo em comissão em nível de direção, poderia ser considerado agravante. Porém, tendo em conta que essa condição decorre diretamente de sua posição como ordenadora de despesas, sem a qual as suas contas sequer teriam sido julgadas, ela não deve ser considerada no caso concreto.

ao Tribunal, no prazo de 30 dias, a adoção das providências necessárias à realização de aporte para a cobertura de insuficiência financeira decorrente do excesso de gastos administrativos, no valor de R\$ 5.095,37, acrescidos de atualização e juros, tendo como limite mínimo a meta atuarial.

Por todo o exposto, em relação ao julgamento das contas e à responsabilização, acompanha-se a unidade técnica e o MPC e conclui-se que **as contas prestadas pela Sra. Eliziara Delunardo da Silva, referentes à ordenação de despesas no IPRESI no exercício de 2023, devem ser julgadas irregulares**, com fundamento no art. 84, inciso III, alínea “d”, da LC 621/2012, pois foram identificadas distorções e não conformidade relevantes e de efeitos generalizados, que acarretaram a emissão de opiniões adversas em relação tanto às demonstrações contábeis quanto à gestão dos recursos e constituem graves infrações a normas legais e regulamentares de natureza contábil, financeira e orçamentária. Em consequência, demonstrado o erro grosseiro da responsável para com uma dessas graves infrações e a conduta caracterizada por dolo eventual em relação a outra, e considerada a gravidade, a natureza e o potencial de lesividade de cada uma das infrações, a reprovabilidade das condutas, seus antecedentes, bem como a atenuante e as agravantes evidenciadas, **deve o Tribunal aplicar a ela multa pecuniária no valor de R\$ 6.678,00**, com fundamento nos arts. 88 e 135, incisos I, da LC 621/2012 c/c os arts. 388 e 389, inciso I, do RITCEES. Por fim, deve a Corte expedir a determinação indicada.

III PROPOSTA DE DELIBERAÇÃO

Ante o exposto, divirjo parcialmente do entendimento da unidade técnica e do Ministério Público junto ao TCEES, e proponho **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a minuta de deliberação que submeto à apreciação.

DONATO VOLKERS MOUTINHO
Conselheiro Substituto
Relator

1. ACÓRDÃO TC-372/2025:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão da Primeira Câmara, ante as razões expostas, em:

1.1. ACOLHER as razões de justificativa apresentadas pela responsável referentes aos achados apontados nas subseções 3.2.1, 3.1.1.1 e 3.5.6.2 da Instrução Técnica Inicial 54/2024 e **NÃO ACOLHER** aquelas pertinentes ao achado indicado nas suas subseções 3.5.6.1, 3.5.9.1, 3.1.2.1 e 3.6.1.1 [respectivamente, subseções II.1.1.1, II.2.1.1 e II.2.1.3; e II.1.1.2, II.1.1.3, II.2.1.2 e II.2.1.4];

1.2. Julgar IRREGULARES as contas anuais de ordenador, referentes ao exercício de 2023, prestadas pelo Sra. Eliziara Delunardo da Silva, diretora-presidente do Instituto de Previdência Social dos Servidores do Município de Ibirapu (IPRESI) de 1º de janeiro a 31 de dezembro, com fundamento no inciso III, alínea “d”, do art. 84 da Lei Complementar Estadual 621/2012 em decorrência das seguintes distorções e não conformidades relevantes:

1.2.1. Graves infrações a normas legais e regulamentares de natureza contábil, financeira e orçamentária:

1.2.1.1. Deficiência no registro patrimonial de aporte periódico destinado à amortização do déficit atuarial [subseção II.1.1.2];

Critério: art. 104 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o art. 55, §§ 2º e 6º, da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 4.5.5.2 da parte III do MCASP e com os itens 207 e 208, *caput* e incisos LV a LVI, da IPC 14;

1.2.1.2. Erro no reconhecimento das provisões matemáticas previdenciárias [subseção II.1.1.3];

Critério: arts. 104 e 105 da Lei 4.320/1964 c/c o item 27 da NBC TSP 11, com o item 65 da NBC TSP 15, com o art. 26 da Portaria MTP 1.467/2022, com a subseção 17.5.4 da parte III do MCASP e com os itens 182 a 184, 190, 195, incisos XLVII a XLIX, e 196, incisos L a LII, da IPC 14;

1.2.1.3. Gastos administrativos superiores ao limite legal [subseção II.2.1.4];
Critério: art. 35, § 1º, da Lei Municipal 3.104/2010 c/c os arts. 6º, inciso VIII, e 9º, inciso II, da Lei 9.717/1998 e com o art. 84 da Portaria MTP 1.467/2022;

1.2.2. Improriedade:

1.2.2.1. Alteração indevida da classificação da fonte de recursos de despesa com pessoal [subseção II.2.1.2];

Critério: item 201, inciso LIII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF;

1.3. Aplicar **MULTA** pecuniária no valor de R\$ 6.678,00 (seis mil, seiscentos e setenta e oito reais) à Sra. Elizara Delunardo da Silva, diretora-presidente do Instituto de Previdência Social dos Servidores do Município de Ibirapu (IPRESI) de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023, com fundamento nos arts. 88 e 135, incisos I, da Lei Complementar Estadual 621/2012 c/c os arts. 388 e 389, inciso I, do Regimento Interno do Tribunal, por sua responsabilidade nas graves infrações a normas legais e regulamentares de natureza contábil, financeira e orçamentária indicadas em III.2.1.2 e III.2.1.3 [subseções II.1.1.3 e II.2.1.4];

1.4. Expedir **DETERMINAÇÃO** dirigida à Prefeitura Municipal de Ibirapu, na pessoa de seu prefeito, o Sr. Eduardo Marozzi Zanotti ou eventual sucessor no cargo, e ao Instituto de Previdência Social dos Servidores do Município de Ibirapu (IPRESI), na pessoa de seu diretor-presidente, o Sr. Leandro da Silva ou eventual sucessor no cargo, para que comprovem junto ao Tribunal, no **prazo de 30 (trinta) dias**, a adoção das providências necessárias à realização de aporte para a cobertura de insuficiência financeira decorrente do excesso de gastos administrativos, no valor de R\$ 5.095,37 (cinco mil e noventa e cinco reais e trinta e sete centavos), acrescidos de atualização e juros, tendo como limite mínimo a meta atuarial, com fundamento no art. 84, § 1º, da Portaria MTP 1.467/2022 c/c o art. 1º, inciso XVI, da Lei Complementar Estadual 621/2012, com o art. 329, § 7º, do Regimento Interno do Tribunal e com o art. 4º, inciso I, da Resolução TC 361/2022 [subseção II.2.1.4];

1.5. CIENTIFICAR as partes, os interessados e o Ministério Público junto ao Tribunal, na forma regimental; e

1.6. ARQUIVAR os autos após o trânsito em julgado.

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 04/04/2025 - 12ª Sessão Ordinária da 1ª Câmara.

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Davi Diniz de Carvalho (presidente), Sebastião Carlos Ranna de Macedo e Sérgio Aboudib Ferreira Pinto.

4.2. Conselheiro substituto: Donato Volkers Moutinho (relator).

5. Fica a responsável obrigada a comprovar perante o Tribunal o recolhimento do débito e/ou da multa aplicada, no prazo de trinta dias, contados a partir da publicação deste Acórdão, nos termos do art. 454, inciso I, do Regimento Interno deste Tribunal. Quando cabível recurso, os prazos para interposição encontram-se previstos no Título VIII do mesmo diploma normativo.

CONSELHEIRO DAVI DINIZ DE CARVALHO

Presidente

CONSELHEIRO SUBSTITUTO DONATO VOLKERS MOUTINHO

Relator

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA

Em substituição ao procurador-geral

LUCIRLENE SANTOS RIBAS

Subsecretária das Sessões