



PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVO HAMBURGO
UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

Lei Municipal nº 1495/2006, de 23 de novembro de 2006
Centro Administrativo Leopoldo Petry - Rua Guia Lopes, 4201
Bairro Canudos - CEP 93410-340 - Fone: (51)3594 9999
Home page: www.novohamburgo.rs.gov.br



RECOMENDAÇÃO Nº 014/UCI/2007

NOVO HAMBURGO, 06 DE DEZEMBRO DE 2007

SENHOR PREFEITO

EM ATENDIMENTO AS PRERROGATIVAS LEGAIS DESTA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO, APÓS ANALISE CONTÁBIL CONSTATOU-SE QUE OS VALORES REFERENTES AO PERCENTUAL DE 7,93% - CUSTEIO ESPECIAL, DEVEM SER LANÇADOS JUNTO A CONTA 3191929902 - AMORTIZAÇÃO DO PASSIVO ATUARIAL.

EM CONSEQUENCIA DO LANÇAMENTO DEVE OCORRER ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM PREVISÃO DE DOTAÇÃO PARA O PRÓXIMO EXERCÍCIO.

A FORMA ATUAL DE LANÇAMENTO FAZ COM QUE OCORRA DISTORÇÃO NO PERCENTUAL DE PESSOAL.

ARMIN SIEBEL JÚNIOR
COORDENADOR DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

ILMO SR
JAIR HENRIQUE FOSCARINI
MD PREFEITO MUNICIPAL
NESTA

PASTA 92	CORRESP. N.º 415
RECEBIDA EM 11/12/07	
75645/2007-8	
Sol. Prov.	

"Contribua com o Fundo Municipal da Criança e Adolescente"

"Doe Sangue, Doe Órgãos, SALVE UMA VIDA"

"Doe Medula Óssea, Salve Uma Vida, informe-se pelo fone 0800-8832323"

PROCESSO Nº 9.697-02.00/05-0

ÓRGÃO: INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE GUAÍBA - GUAIBAPREV

Passivo Atuarial do Regime Próprio de Previdência. Parcelamento de dívidas. Despesa pública. Despesas não computáveis para fins da Manutenção de Desenvolvimento do Ensino – MDE e em Ações e Serviços Públicos de Saúde – ASPS. Considerações.

Senhor Coordenador:

Vem a exame desta Consultoria Técnica, por determinação do Excelentíssimo Senhor Conselheiro-Presidente, consulta formulada pelo Exmo. Prefeito do Município de Guaíba, Senhor Manoel Stringhini, consoante “Ofício Gab. Pref. 307”, nos seguintes termos (fls. 03 e 04):

“O Município de Guaíba criou o instituto de previdência municipal, sendo contribuintes os servidores dos Poderes Executivo e Legislativo.

“No primeiro cálculo atuarial, foi apontado um déficit (passivo atuarial) gerado pela falta de contribuição previdenciária pelo período de 10 anos (1988/1998), quando nenhum tipo de recolhimento era efetuado, nem pelos servidores, nem pela parte patronal.

“O Município de Guaíba, no que tange a sua parcela de dívida para com o GUAIBAPREV (...), iniciou o pagamento de seu débito no ano de 2003, com a existência formal e legal do instituto, mas sua dívida foi reconhecida através da Lei Municipal nº 1.918/2004 (...), com a correspondente confissão e parcelamento da mesma, sendo sua totalidade apurada com base em cálculo atuarial.

“A questão que impõe, diz respeito ao fato de entendermos que, partes desta dívida, devem ser contabilizadas como despesa de MDE (educação), de ASPS (saúde), assim como, também, despesa relativa à Câmara Municipal de Vereadores (relativa aos servidores do Legislativo).

“Assim sendo, prende-se nossa dúvida sobre qual procedimento devemos adotar, a bem de obtermos e alocarmos, corretamente, os valores correspondentes a cada parte, acima citadas”.

É a consulta.

Inicialmente, convém referirmos os termos do disposto no § 2º, art. 138 do Regimento Interno desta Corte, no sentido de informar que “a resposta à consulta não constitui prejulgamento de fato ou caso concreto”. (Grifamos.)

Ademais, o § 1º do referido dispositivo regimental prevê que as consultas, sempre que possível, devem ser instruídas “com parecer do Órgão de Assistência Técnica ou Jurídica da autoridade consulente”, o que, entretanto, não foi efetuado.

1. A matéria envolvendo a questão do passivo atuarial dos regimes próprios de previdência social - RPPS, causado pela falta de contribuição previdenciária, foi analisada nesta Consultoria Técnica por meio da Informação nº 033/2004, (1) cujas conclusões, no que pertine ao deslinde da presente questão, foram as seguintes:

“a) o Passivo Atuarial representa o ‘valor da reserva a ser integralizado pela patrocinadora para que o tempo anterior de serviço dos participantes seja computado pelo plano’ e, segundo Subramaniam Iyer, “o ‘custo normal’, como uma função do tempo, refere-se às contribuições normais pagáveis pelos membros ativos, baseadas na função de contribuição relacionada à idade” e que, “essas contribuições, entretanto, não são suficientes para produzir um equilíbrio para a população inicial se a totalidade dos créditos de serviço passado são concedidos. O déficit atuarial inicial originário desses créditos é denominado *passivo atuarial inicial*”. (2)

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

“O então Ministério da Previdência e Assistência Social, ao regulamentar o disposto na Lei Federal nº 9.717/98, editou a Portaria nº 4.992/99, a qual, ao tratar das Normas Gerais de Atuária, previu em seu Anexo I, inciso X que, ‘no cálculo das reservas serão separadas, se necessário, as parcelas correspondentes a **compromissos especiais** com gerações de participantes, existentes na data de início do regime próprio de previdência social, sem que tenha havido a arrecadação correspondente de contribuições. Neste caso, **poderá ser estabelecida uma separação entre o compromisso normal e esse compromisso especial** e previsto um prazo, não superior a trinta e cinco anos, para a integralização das reservas correspondentes.’ (...);

“(…)”

“(g) a realização de contribuições ao RPPS em função de ter havido a fixação de alíquotas de custeio **inadequadas** no início do regime, tem gerado, comprovadamente, **‘desequilíbrio dos regimes previdenciários das três esferas de governo’**.”

“E até o advento da Lei nº 9.717/98, cujo art. 1º preconizava o ‘equilíbrio financeiro e atuarial’ dos RPPS, nenhuma regulamentação específica havia quanto aos regimes próprios de previdência social, sendo que a Constituição Federal, consoante dispunha o então parágrafo único do seu art. 149, facultava ao Poder Público a instituição de contribuição social descontada dos servidores, visando ao custeio dos citados benefícios. Se os servidores não contribuíssem, ao Poder Público cabia o custeio integral dos benefícios previdenciários.

“A situação restou alterada com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, que entrou em vigor 16-12-98, pouco tempo após a edição da Lei nº 9.717/98, alterando a redação do art. 40, e assegurando aos servidores titulares de cargos efetivos regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservassem o equilíbrio financeiro e atuarial, com o que, a partir destas normas legais, aos regimes próprios de previdência social teria cabido, efetivamente, a busca da preservação do mencionado equilíbrio, estabelecendo-se um novo marco na questão previdenciária envolvendo servidores públicos.

“Este ponto, de certa forma, poderia ser considerado como o da verdadeira instituição do RPPS, a partir do que deveriam ser realizados cálculos que buscassem assegurar, a contar de então, o referido equilíbrio financeiro e atuarial, de modo a poder cobrir os benefícios pelo mesmo garantidos. Porém, em não tendo havido a efetivação dos citados cálculos, obrigatoriamente, surgiu um déficit atuarial, a ser coberto mediante aporte de novos recursos, sustentado em autorização legal, déficit este a que se reportaria o inciso X do Anexo I da Portaria nº 4.992/99, o qual permitiria sua integralização no prazo de até 35 anos.” (Grifos no original.)

Foi concluído, ainda, no citado informe técnico que, tendo em vista *“que a lei que autorizaria o procedimento simplesmente viria a reconhecer a dívida existente, originária do início do RPPS, a qual corresponderia a uma dívida do passado, os valores daí advindos **não poderiam ser considerados como componentes das contribuições mensais ao RPPS, e, face ao estabelecido no § 2º do art. 18 da LRF, também não deveriam ser computados como despesa com pessoal, para os efeitos do disciplinado no caput do citado artigo, eis que não pertenceriam ao período de apuração correspondente**”*.

Também não vemos qualquer possibilidade de considerar os valores referentes ao passivo atuarial, apurado pela falta de contribuições em períodos pretéritos, que no caso em exame vai de 1988 a 1998, nos gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE e Ações e Serviços Públicos de Saúde - ASPS.

Resulta esta conclusão por entendermos que a composição do referido passivo, corresponde ao montante apurado em cálculo atuarial, com o propósito de garantir o equilíbrio do regime de previdência, em razão da falta de contribuições (por ausência de determinação legal), tanto dos servidores como do Poder Público, sem estabelecer qualquer diferenciação das áreas às quais os segurados/beneficiários eram vinculados, abarcando encargos que a nosso ver englobam a totalidade da estrutura administrativa da época, o que impede de serem suportados pelos recursos específicos da educação e saúde.

Ademais, referido lapso de tempo corresponde à falta de contribuições de anos anteriores à vigência da Emenda Constitucional nº 20/98, período em que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuíam a faculdade de instituir ou não contribuição social a ser descontada de seus servidores,

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

independentemente do seu regime jurídico (estatutário ou celetista), “*para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social*”, consoante o que dispunha o então parágrafo único do art. 149 da Lei Maior.

Nessa linha, o que a Lei Federal nº 9.717/98, no *caput* do seu art. 1º, bem como o *caput* do art. 40 da Constituição Federal, tanto com a redação dada pela mencionada Emenda Constitucional nº 20/98, quanto pela Emenda Constitucional nº 41/2003, propugnam é que sejam observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, originando a necessidade de efetivação periódica de cálculos.

E os valores a serem alocados ao RPPS, a esse título, corresponderiam, consoante destacado na citada Informação nº 033/2004, aos *compromissos especiais*, referidos nas Normas Gerais de Atuação, dispostas no Anexo I da Portaria nº 4.992/99 e que comporão as reservas, objetivando amortizar o Passivo Atuarial, só podendo os mesmos ser considerados para quaisquer fins **a partir da sua previsão na legislação municipal**, sob pena de serem questionados os aspectos da legitimidade e validade de tais despesas, **não sendo passíveis de câmputo – repisando – no rol das despesas tanto com MDE quanto com ASPS.**

2. Por estas razões, e pelos mesmos motivos que levaram à conclusão de que não deveriam ser considerados como despesa com pessoal para os efeitos do disciplinado no *caput* do citado art. 18 da LRF, eis que não pertenceriam ao período de apuração, entendemos, também, que **os valores em questão não deveriam ser computados como despesa da Câmara de Vereadores.**

Estas são as considerações que entendemos pertinentes e que submetemos à sua apreciação.

(1) Acolhida pelo Tribunal Pleno, em Sessão de 13-10-2004.

(2) *In Matemática Atuarial de Sistemas de Previdência Social*, tradução do então Ministério da Previdência e Assistência Social – Brasília: MPAS, 2002, p. 54.

Em 19/12/2005. PAULO ORLANDO S. DE MENEZES, Auditor Público Externo. IONE MARIA CARVALHO DOS SANTOS, Auditor Público Externo. PAULO LOURENÇO MACHADO, Auditor Público Externo.

Revisado. Em 19-12-2005. WILSON LUIS JOHANSEN, Auditor Público Externo.

De acordo e, em face da determinação contida à fl. 2, encaminhe-se o Expediente à DCF para que proceda na sua distribuição. Em 19-12-2005. APE HUMBERTO BRANDÃO CANUSO, Coordenador.

Processo nº 9697-0200/05-0 - O Tribunal Pleno, em sessão de 10/05/2006, à unanimidade, acolhendo o Voto do Senhor Conselheiro-Relator, por seus jurídicos fundamentos, destaca, preliminarmente, que a resposta à presente Consulta não constitui prejulgamento de fato ou caso concreto, nos termos do que dispõe o parágrafo 2º do artigo 138 do Regimento Interno deste Tribunal, e decide pelo envio à Autoridade Consulente de cópia reprográfica da Informação nº 040/2005 da Consultoria Técnica, acolhida nesta data, a fim de servirem como resposta ao assunto proposto.

PROCESSO Nº 2.459-02.00/04-3

ÓRGÃO: PREFEITURA MUNICIPAL DE SOBRADINHO

Passivo Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência. Compromissos especiais. Reservas técnicas. Despesa pública. Obediência ao princípio constitucional da legalidade. Gastos não computáveis para fins do limite de despesa com pessoal previsto no art. 18 da LRF. Contabilização. Considerações.

Senhor Coordenador:

Vem a exame desta Consultoria Técnica, por determinação do Excelentíssimo Senhor Conselheiro-Presidente, consulta formulada pelo Exmo. Prefeito do Município de Sobradinho, Senhor Lademiro Dors, consoante “Of. 136/2004-SMA” (fls. 03 a 06).

Em síntese, consulta a autoridade municipal sobre qual o “tratamento contábil a ser dado aos compromissos especiais dos Regimes Próprios de Previdência Social isto é, se a contribuição relativa ao passivo atuarial do RPPS” pode ser desconsiderada do cômputo das despesas com pessoal.

Destaca o consulente que, “de forma geral, os RPPS partiram **atrasados** do ponto de vista da capitalização de seus fundos garantidores dos benefícios, exatamente pelo fato do grupo de servidores participantes ser heterogêneo, ou seja, alguns estão prestes a se aposentar, outros no meio da vida de trabalho e outros no início”. (Grifado no original.)

Expõe, ainda, que “desta heterogeneidade surge o **Passivo Atuarial** ou **Déficit Atuarial**, que é exatamente o dinheiro que deveria já estar acumulado no Fundo **hoje** e não está. Seja por alíquotas de custeio inadequadas no início do RPPS, por contribuição feita a outro regime de previdência que não o do Município, e até mesmo, por falta de recolhimento das contribuições devidas, tudo isto sempre do **tempo passado**.” (Grifos do consulente.)

Lembra, também, que “o tratamento a ser dado a este passivo está definido nas Normas de Atuarial, Anexo I, da Portaria MPAS nº 4.992/99 a qual prevê uma recuperação em, no máximo, 35 anos através de uma **contribuição especial**.” (Grifado no original.)

É a consulta.

Inicialmente, convém referirmos os termos do disposto no § 2º, art. 138 do Regimento Interno desta Corte, no sentido de informar que “a **resposta à consulta não constitui prejudgamento de fato ou caso concreto**”. (Grifamos.)

Ademais, o § 1º do referido dispositivo regimental prevê que as consultas, sempre que possível, devem ser instruídas “com parecer do Órgão de Assistência Técnica ou Jurídica da autoridade consulente”, o que, entretanto, não foi efetuado.

Cabe, ainda, registrar que, embora o consulente tenha mencionado “**despesas com pessoal**” de forma genérica, cremos que sua preocupação resida no eventual impacto que os gastos com os compromissos especiais do RPPS venham a ter no total das despesas com pessoal, para os efeitos do disposto no art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Desta forma, examinaremos a matéria enfocando os gastos com os compromissos especiais do RPPS diante dos limites da “**despesa total com pessoal**”, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como teceremos, no desenvolvimento deste estudo, algumas considerações a respeito da conceituação e das situações em que se forma o Passivo Atuarial dos regimes próprios de previdência social – RPPS.

1. Do Glossário de termos disponibilizado na página eletrônica do Fundo de Pensão Banco do Brasil – BB Previdência, (1) extraímos o entendimento de que o Passivo Atuarial representa o “**valor da reserva a ser integralizado pela patrocinadora para que o tempo anterior de serviço dos participantes seja computado pelo plano**”.

Nos ensina Subramaniam Iyer, Membro Honorário do Instituto de Atuária e da Associação Suíça de Atuários, ao comentar a respeito do Passivo Atuarial, (2) que “o ‘**custo normal**’, como uma função do tempo, refere-se às contribuições normais pagáveis pelos membros ativos, baseadas na função de

contribuição relacionada à idade” e que, “essas contribuições, entretanto, não são suficientes para produzir um equilíbrio para a população inicial se a totalidade dos créditos de serviço passado são concedidos. O déficit atuarial inicial originário desses créditos é denominado **passivo atuarial inicial**”. Diz ainda o autor que “a prática usual do patrocinador com relação ao **passivo atuarial inicial** é efetuar **pagamentos especiais** acima das contribuições do ‘custo normal’ para o sistema. Tipicamente, o nível de pagamentos será ampliado por determinado período de anos, **conforme requerido pela legislação**”. (3) (Grifos nossos e do autor.)

Recorrendo à legislação federal e a instrumentos normativos referentes à matéria previdenciária, constatamos que o Conselho de Gestão da Previdência Complementar, órgão Colegiado que integra a estrutura do Ministério da Previdência Social, intitula os custos correspondentes a este período anterior à implantação do plano de benefícios de “**serviço passado**”, conforme item 7 do Regulamento anexo à Resolução MPAS/CGPC nº 11, de 21 de agosto de 2002, que estabelece parâmetros técnico-atuariais para estruturação de plano de benefícios de entidades fechadas de previdência complementar, conforme transcrevemos:

“7. No plano de benefícios, oferecido por patrocinador, o critério de custeio poderá prever a separação dos custos correspondentes ao período anterior à implantação do plano, denominado **serviço passado**, e o período posterior à implantação do plano, denominado **serviço futuro**.”

Por sua vez, o então Ministério da Previdência e Assistência Social, (4) no âmbito de sua competência, objetivando regulamentar o disposto na Lei Federal nº 9.717/98, ao amparo do disciplinado no art. 9º desta, editou a Portaria nº 4.992/99 (5). Esta Portaria, também referida pelo consulente, ao tratar das Normas Gerais de Atuária, dispõe o seguinte, no seu Anexo I, inciso X: (6)

“X - No cálculo das reservas serão separadas, se necessário, as parcelas correspondentes a **compromissos especiais** com gerações de participantes, existentes na data de início do regime próprio de previdência social, sem que tenha havido a arrecadação correspondente de contribuições. Neste caso, **poderá ser estabelecida uma separação entre o compromisso normal e esse compromisso especial** e previsto um prazo, não superior a trinta e cinco anos, para a integralização das reservas correspondentes.” (Grifamos.)

2. De outra parte, cabe-nos destacar a afirmação do consulente, de que o surgimento do mencionado “Déficit Atuarial” decorre também “por contribuição feita a outro regime de previdência que não o do Município, e até mesmo, por falta de recolhimento das contribuições devidas”, além das “alíquotas de custeio inadequadas no início do RPPS”.

2.1. No tocante ao aspecto formal da despesa nos ensinava o mestre Hely Lopes Meirelles (7) que “a ‘**despesa pública**’ deve realizar-se em estrita consonância com o ‘**princípio da legalidade**’, que, nos termos da Constituição da República, impõe não só a ‘**autorização legislativa**’ para a sua efetivação como, também, a ‘**fixação legal do quantum**’ do dispêndio autorizado”. (Grifos nossos e do autor.)

2.1.1. Ainda, quanto à formalidade da despesa, cabe-nos referir que o Ministério da Previdência Social, por meio da Secretaria de Previdência Social, com o “objetivo de esclarecer os principais questionamentos sobre as regras da Previdência em relação aos municípios”, editou a obra “Municípios e a Reforma da Previdência”. Nesse estudo, ao tratar do assunto referente aos limites de despesa com pessoal, estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, observou que “regime de competência é aquele que abrange as despesas legalmente empenhadas, pagas e não pagas durante a execução orçamentária, no exercício financeiro a que se referem”. (8)

2.1.2. Os Professores José Teixeira Machado Júnior e Heraldo da Costa Reis, (9) ao comentarem o disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/64, que trata dos regimes contábeis das receitas e das despesas públicas, referem que se consideram legalmente empenhadas as despesas que “são ordenadas por pessoa legalmente investida na autoridade de empenhar” e que “tenham sido previamente **autorizadas no orçamento ou em créditos adicionais**”. (Grifamos.)

2.2. Em vista disso, as parcelas correspondentes aos **compromissos especiais**, referidos nas Normas Gerais de Atuária, dispostas no Anexo I da Portaria nº 4.992/99 e que comporão as reservas, objetivando amortizar o Passivo Atuarial, como anteriormente conceituado, só poderão ser consideradas para quaisquer fins a **partir da sua previsão na legislação municipal**, sob pena de serem questionados os aspectos da legitimidade e validade de tais despesas.

2.3. Quanto ao passivo originado do não recolhimento das contribuições previdenciárias, entendemos ser consequência da inadimplência de uma **obrigação legal** decorrente de uma relação de trabalho, porquanto

estas despesas deveriam estar registradas como dívidas, no Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial, em atendimento ao disposto na Portaria nº 504/2003, da Secretaria do Tesouro Nacional, a qual estabeleceu, no artigo 3º, que *“os valores relativos à Contribuição Patronal, quando não repassados integralmente pelo ente à Entidade Previdenciária deverão ser registrados contabilmente, como Obrigações a Pagar, no Passivo Financeiro do Ente”*.

2.4. Com relação ao déficit ocasionado em razão das contribuições terem sido feitas para outro regime de previdência, diverso do RPPS do Município, lembramos que a Constituição Federal, no art. 201, § 9º, (10) disciplina que, *“para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei”*. (Grifamos.)

A compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, está prevista na Lei nº 9.796 de 05-05-99, com a regulamentação dada pelo Decreto nº 3.112, de 06-07-1999 e alterações.

Portanto, em razão do direito ao ressarcimento das parcelas dos benefícios estar amparado pela legislação supramencionada, inferimos que os compromissos decorrentes dos benefícios de aposentadoria e de pensão, concedidos a partir da promulgação da Constituição de 1988, cujas contribuições foram feitas para outro regime de previdência, que não o do Município, não deveriam fazer parte do Passivo Atuarial, nos termos aqui explicitados, nem trariam como decorrência a necessidade de o RPPS instituir alíquotas especiais acima das contribuições normais, para atender aos pagamentos a serem custeados por tais valores.

Salientemos, ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao regram sobre as definições e limites da despesa total com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 19, que *“na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas (...) com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes (...) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição”*.

2.5. Remanesceria, ainda, a análise quanto à realização de contribuições ao RPPS em função de ter ocorrido a fixação de alíquotas de custeio **inadequadas** no início do regime.

Visando a embasar o entendimento que esposaremos ao final deste subitem, transcrevemos abaixo excertos da referida publicação *“Municípios e a Reforma da Previdência”* do Ministério da Previdência Social: (11)

“2.2.2. Caráter contributivo e equilíbrio financeiro e atuarial

“O sistema previdenciário que não tenha como horizonte o equilíbrio financeiro e atuarial não será capaz, certamente, de honrar os compromissos com os segurados.

“Nos primeiros anos de funcionamento, quase todos os sistemas sob regime de repartição simples têm superávit, com receitas maiores que despesas. Isso porque o número de contribuintes é maior que o de aposentados.

“No entanto, à medida que essa situação se equilibra ou se inverte, os regimes passam a enfrentar problemas financeiros. Isso ocorreu no passado com um número expressivo de regimes próprios de Previdência nos Municípios.

“O equilíbrio financeiro é atingido quando o que se arrecada dos participantes do sistema é suficiente para custear os benefícios assegurados. Já o equilíbrio atuarial é alcançado quando as alíquotas de contribuição, a taxa de reposição e o período de duração dos benefícios são definidos a partir de cálculos atuariais que procuram manter o equilíbrio financeiro durante todo o período de existência do regime de previdência.

“Para se chegar ao equilíbrio atuarial é preciso levar em conta uma série de critérios, tais como: a expectativa de sobrevida dos segurados, o valor dos benefícios a serem pagos e os períodos de contribuição dos participantes. Feito isso, são obtidas as alíquotas de contribuição adequadas para a manutenção dos futuros benefícios do sistema.

“O objetivo é atingir uma equivalência entre o valor da contribuição do servidor e o benefício que ele irá receber. A ausência desse caráter contributivo foi um dos fatores responsáveis pelo atual desequilíbrio dos regimes previdenciários das três esferas de governo.” (Grifos nossos.)

Neste mesmo diapasão, a citada Lei nº 9.717/98, em seu art. 1º, estabelece que os RPPS *“deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial”*. (Grifamos.)

E até o advento desta Lei, inexistia regulamentação quanto aos regimes próprios de previdência.

Além disso, ao Poder Público a Lei Maior permitia o custeio integral dos benefícios previdenciários aos servidores públicos, sendo facultado àquele, consoante dispunha o então parágrafo único do art. 149 da Carta Federal, a instituição de contribuição social a ser descontada destes, para o custeio dos citados benefícios.

Porém, a Emenda Constitucional nº 20/98, que entrou em vigor 16-12-98, pouco tempo após a edição da Lei nº 9.717/98, alterando a redação do art. 40, assegurou aos servidores titulares de cargos efetivos regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservassem o equilíbrio financeiro e atuarial. Portanto, quer nos parecer que, a partir destas normas legais, de ordem constitucional e infra-constitucional, aos regimes próprios de previdência social teria cabido, efetivamente, a busca da preservação do equilíbrio financeiro e atuarial, estabelecendo-se um novo marco na questão previdenciária envolvendo servidores públicos.

Aí, de uma certa forma, é que poderíamos considerar a verdadeira instituição do RPPS, o seu efetivo início, a partir do que deveriam ser realizados cálculos que buscassem assegurar, a contar de então, o referido equilíbrio financeiro e atuarial, de modo a poder cobrir os benefícios pelo mesmo garantidos. Não mais haveria o suporte das despesas apenas com o emprego da arrecadação mensal.

Contudo, em não tendo havido a efetivação dos citados cálculos, obrigatoriamente, surgiu um déficit atuarial, a ser coberto mediante aporte de novos recursos, sustentado em autorização legal.

E seria a esse déficit que se reportaria o transcrito inciso X do Anexo I da Portaria nº 4.992/99, ao permitir sua integralização no prazo de até 35 anos. E a lei que autorizaria o procedimento simplesmente viria a reconhecer a dívida existente, originária do início do RPPS, ou seja, correspondendo a uma dívida do passado.

Por esta singela razão, estes valores não poderiam ser considerados como componentes das contribuições mensais ao RPPS, e, por força do regrado no § 2º do art. 18 da LRF, também não deveriam ser computados como despesa com pessoal, para os efeitos do disciplinado no *caput* do citado artigo, eis que não pertenceriam ao período de apuração correspondente.

3. Frente a todo o exposto, concluímos que:

a) o Passivo Atuarial representa o *“valor da reserva a ser integralizado pela patrocinadora para que o tempo anterior de serviço dos participantes seja computado pelo plano”* e, segundo Subramaniam Iyer, *“o ‘custo normal’, como uma função do tempo, refere-se às contribuições normais pagáveis pelos membros ativos, baseadas na função de contribuição relacionada à idade”* e que, *“essas contribuições, entretanto, não são suficientes para produzir um equilíbrio para a população inicial se a totalidade dos créditos de serviço passado são concedidos. O déficit atuarial inicial originário desses créditos é denominado **passivo atuarial inicial**”*.

O então Ministério da Previdência e Assistência Social, ao regulamentar o disposto na Lei Federal nº 9.717/98, editou a Portaria nº 4.992/99, a qual, ao tratar das Normas Gerais de Atuária, previu em seu Anexo I, inciso X que, *“no cálculo das reservas serão separadas, se necessário, as parcelas correspondentes a **compromissos especiais** com gerações de participantes, existentes na data de início do regime próprio de previdência social, sem que tenha havido a arrecadação correspondente de contribuições. Neste caso, **poderá ser estabelecida uma separação entre o compromisso normal e esse compromisso especial** e previsto um prazo, não superior a trinta e cinco anos, para a integralização das reservas correspondentes.”* (item 1); (Grifamos.)

b) consoante ensinava o mestre Hely Lopes Meirelles (12) a *‘despesa pública’* deve realizar-se em estrita consonância com o *‘princípio da legalidade’*, que, nos termos da Constituição da República, impõe não só a *‘autorização legislativa’* para a sua efetivação como, também, a *‘fixação legal do quantum’* do dispêndio autorizado” (item 2); (Grifos nossos e do autor.)

c) *“regime de competência é aquele que abrange as despesas legalmente empenhadas, pagas e não pagas durante a execução orçamentária, no exercício financeiro a que se referem”* e, despesas legalmente empenhadas são aquelas *“ordenadas por pessoa legalmente investida na autoridade de empenhar”* e que *“tenham sido previamente autorizadas no orçamento ou em créditos adicionais”* (subitens 2.1.1 e 2.1.2); (Grifamos.)

d) as parcelas correspondentes aos **compromissos especiais**, referidos nas Normas Gerais de Atuária, dispostas no Anexo I da Portaria nº 4.992/99 e que comporão as reservas, objetivando amortizar o Passivo Atuarial, como anteriormente conceituado, só poderão ser consideradas para quaisquer fins **a partir da sua**

previsão na legislação municipal, sob pena de serem questionados os aspectos da legitimidade e validade de tais despesas (**subitem 2.2**);

e) o passivo originado do não recolhimento das contribuições previdenciárias é consequência da inadimplência de uma **obrigação legal** decorrente de uma relação de trabalho, porquanto estas despesas deveriam estar registradas como dívidas, no Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial, em atendimento ao disposto no artigo 3º da Portaria nº 504/2003, da Secretaria do Tesouro Nacional (**subitem 2.3**);

f) o déficit originado das contribuições efetuadas a outro regime de previdência, diverso do RPPS do Município, face ao regrado no § 9º do art. 201 da Constituição Federal, que trata a respeito da compensação financeira entre os diversos regimes de previdência social (regulada pela Lei Federal nº 9.796/99 e pelo Decreto nº 3.112/99), não deveria fazer parte do Passivo Atuarial, nos termos aqui explicitados, nem traria como decorrência a necessidade de o RPPS instituir alíquotas especiais acima das contribuições normais, para atender aos pagamentos a serem custeados por tais valores (**subitem 2.4**);

g) a realização de contribuições ao RPPS em função de ter havido a fixação de alíquotas de custeio **inadequadas** no início do regime, tem gerado, comprovadamente, **“desequilíbrio dos regimes previdenciários das três esferas de governo”**.

E até o advento da Lei nº 9.717/99, cujo art. 1º preconizava o **“equilíbrio financeiro e atuarial”** dos RPPS, nenhuma regulamentação específica havia quanto aos regimes próprios de previdência social, sendo que a Constituição Federal, consoante dispunha o então parágrafo único do seu art. 149, facultava ao Poder Público a instituição de contribuição social descontada dos servidores, visando ao custeio dos citados benefícios. Se os servidores não contribuíssem, ao Poder Público cabia o custeio integral dos benefícios previdenciários.

A situação restou alterada com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, que entrou em vigor 16-12-98, pouco tempo após a edição da Lei nº 9.717/98, alterando a redação do art. 40, e assegurando aos servidores titulares de cargos efetivos regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservassem o equilíbrio financeiro e atuarial, com o que, a partir destas normas legais, aos regimes próprios de previdência social teria cabido, efetivamente, a busca da preservação do mencionado equilíbrio, estabelecendo-se um novo marco na questão previdenciária envolvendo servidores públicos.

Este ponto, de certa forma, poderia ser considerado como o da verdadeira instituição do RPPS, a partir do que deveriam ser realizados cálculos que buscassem assegurar, a contar de então, o referido equilíbrio financeiro e atuarial, de modo a poder cobrir os benefícios pelo mesmo garantidos. Porém, em não tendo havido a efetivação dos citados cálculos, obrigatoriamente, surgiu um déficit atuarial, a ser coberto mediante aporte de novos recursos, sustentado em autorização legal, déficit este a que se reportaria o inciso X do Anexo I da Portaria nº 4.992/99, o qual permitiria sua integralização no prazo de até 35 anos.

E considerando que a lei que autorizaria o procedimento simplesmente viria a reconhecer a dívida existente, originária do início do RPPS, a qual corresponderia a uma dívida do passado, os valores daí advindos **não poderiam ser considerados como componentes das contribuições mensais ao RPPS, e, face ao estabelecido no § 2º do art. 18 da LRF, também não deveriam ser computados como despesa com pessoal, para os efeitos do disciplinado no caput do citado artigo, eis que não pertenceriam ao período de apuração correspondente (subitem 2.5)**.

Estas são as considerações que entendemos pertinentes e que submetemos à sua apreciação.

(1) No endereço: www.bbprevidencia.com.br

(2) *In Matemática Atuarial de Sistemas de Previdência Social*, tradução do então Ministério da Previdência e Assistência Social – Brasília: MPAS, 2002, p. 54.

(3) *Op. cit.*, p. 55.

(4) Registramos que o Ministério da Previdência e Assistência Social foi desdobrado nos Ministério da Assistência Social e Ministério da Previdência Social, nos termos do disposto, respectivamente, nos incisos II e XVIII do art. 25 da Lei Federal nº 10.683/2003, sendo que o Ministério da Assistência Social, segundo o disciplinado no inciso I do art. 3º da Medida Provisória nº 163/2004, foi transformado no Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

(5) Posteriormente alterada pelas Portarias nºs 7.796/2000, 3.385/2001, 777/2002, 1.317/2003 e 236/2004.

(6) O art. 4º dessa Portaria, com a redação dada pela Portaria nº 3.385/2001, disciplina que, **“na avaliação atuarial inicial e reavaliações, serão observadas as normas gerais previstas no Anexo I”**. Esta mesma

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Portaria nº 3.385/2001 alterou a redação do Anexo I.

(7) *In Direito Municipal Brasileiro*, São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 6ª edição, atualizada por Izabel Camargo Lopes Monteiro e Yara Darcy Police Monteiro, 1993, p. 215.

(8) Brasília: MPAS, SPS, 2001, p. 35.

(9) *In A Lei 4.320 Comentada*, Rio de Janeiro, IBAM, 22ª Edição, 1990, pp. 69 e 70.

(10) Com a redação alterada pela EC nº 20, publicada no Diário Oficial da União em 16-12-98.

(11) Pp. 21 e 22.

(12) *In Direito Municipal Brasileiro*, São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 6ª edição, atualizada por Izabel Camargo Lopes Monteiro e Yara Darcy Police Monteiro, 1993, p. 215.

Em 15-09-2004. PAULO LOURENÇO MACHADO, Auditor Público Externo. PAULO ORLANDO SILVA DE MENEZES, Auditor Público Externo.

Revisado. Em 15-09-2004. WILSON LUIS JOHANSEN, Auditor Público Externo.

De acordo com as considerações expendidas e em face da determinação contida a fl. 2, encaminhe-se o Expediente à DCF para que proceda na sua distribuição. Em 15-09-2004. APE HUMBERTO BRANDÃO CANUSO, Coordenador.

Processo nº 2459-02.00/04-3 - O Tribunal Pleno, em sessão de 13-10-2004, à unanimidade, acolhendo o Voto da Senhora Conselheira-Relatora, por seus jurídicos fundamentos, alerta, preliminarmente, que a resposta à presente Consulta não constitui prejulgamento de fato ou caso concreto, nos termos do que dispõe o parágrafo 2º do artigo 138 do Regimento Interno deste Tribunal, e decide pelo envio à Autoridade Consulente de cópia reprográfica do Voto mencionado, bem como da Informação nº 33/2004 da Consultoria Técnica e do Parecer da Auditoria, acolhidos nesta data, constantes nas folhas 08 a 20 e 24 do presente Processo.

Expediente nº 2459-0200/04-3

A consulta foi proficientemente respondida pela Consultoria Técnica desta Corte, através da Informação nº 33/2004, a qual sugiro seja remetida ao Consulente.

Acrescento àquela manifestação a referência no sentido de que, desde o advento da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, o regime de previdência dos servidores titulares de cargos efetivos deixou de ser apenas contributivo para ter "caráter contributivo e solidário", tendo em vista a alteração procedida no art. 40, "caput", da Constituição Federal.

Por conta do acréscimo do caráter solidário ao sistema, fica claro que o passivo existente e a previsão de futuras inativações podem fazer parte da base de cálculo das contribuições ao regime de previdência especial. Em 04-10-2004. PEDRO HENRIQUE POLI DE FIGUEIREDO. Auditor Substituto de Conselheiro.