



## Voto do Relator 00006/2025-4

Produzido em fase anterior ao julgamento

**Processo:** 06359/2023-4

**Classificação:** Prestação de Contas Anual de Ordenador

**Setor:** GCS - Donato - Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkens Moutinho

**Exercício:** 2022

**Criação:** 07/01/2025 08:05

**UG:** IPS - Instituto de Previdência Dos Servidores do Município de Serra

**Relator:** Donato Volkens Moutinho

**Responsável:** ALESSANDRO LUCIANI BONZANO COMPER, ALESSANDRA NUBIA COSTA RODRIGUES, CHRISTIANI MARIA VIEIRA

**PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL DE ORDENADOR – EXERCÍCIO DE 2022 – ALTERAÇÃO INDEVIDA DA CLASSIFICAÇÃO DA FONTE DE RECURSOS DE DESPESA COM PESSOAL – NÃO CONFORMIDADE SEM EFEITOS RELEVANTES SOBRE A GESTÃO DOS RECURSOS – NÃO IDENTIFICAÇÃO DE DISTORÇÕES, OMISSÕES OU DESVIOS DE CONFORMIDADE RELEVANTES – AUSÊNCIA DE IMPROPRIEDADES OU IRREGULARIDADES – CONTAS REGULARES – DETERMINAÇÃO.**

1. Aplicados os procedimentos definidos em ato normativo específico e não identificadas distorções ou omissões relevantes nas demonstrações contábeis, a opinião do Tribunal é que não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que elas 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 sem ressalva).

2. Aplicados os procedimentos definidos em ato normativo específico e não identificadas não conformidades relevantes na



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

gestão dos recursos, a opinião do Tribunal é que não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração do ordenador de despesas não foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade (opinião sem ressalva).

3. Havendo substituição na direção da entidade durante o exercício, a responsabilidade pela fidedignidade para com a realidade das demonstrações contábeis apresentadas na prestação de contas anual recairá sobre aquele que encerrar o exercício financeiro como ordenador de despesas.

4. O julgamento das contas dos ordenadores de despesas substituídos durante o exercício deve considerar apenas a opinião em relação à gestão dos recursos, referente ao período em que dirigiram a entidade.

5. Emitida opinião sem ressalva sobre o seu período na administração dos dinheiros, bens e valores públicos, o Tribunal julga regulares as contas anuais dos ordenadores de despesas substituídos no decorrer do exercício.

6. O julgamento das contas da ordenadora de despesas que encerrou o exercício na direção da entidade deve considerar tanto a opinião acerca das demonstrações contábeis da entidade quanto aquela sobre a gestão dos recursos, referente ao período em que dirigiu a entidade.

7. Emitidas opiniões sem ressalva tanto sobre as demonstrações contábeis quanto em relação à administração dos dinheiros, bens e valores públicos, o Tribunal julga regulares as contas anuais da responsável que encerrou o exercício como ordenadora de despesas.



## **O 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 Serra (IPS) no exercício de 2022, de responsabilidade do Sr. Alessandro Luciani Bonzano Comper, diretor-presidente de 1º de janeiro a 6 de fevereiro, da Sra. Alessandra Nubia Costa Rodrigues, diretora-presidente de 7 de fevereiro a 12 de maio, e da Sra. Christiani Maria Vieira, diretora-presidente de 13 de maio 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) 325/2023 (doc. 65) e a Instrução Técnica Inicial (ITI) 187/2023 (doc. 66), a unidade técnica registrou os seguintes achados, cuja responsabilidade atribuiu aos referidos diretores-presidentes: (3.1.1.1) Ausência de medidas para equacionamento de déficit financeiro do regime previdenciário em capitalização; e (3.1.2.1) Inconsistência na utilização da fonte de recursos ordinários, oriundos de aportes para cobertura de insuficiência financeira do regime próprio de previdência dos servidores (RPPS), impactando na apuração da despesa com pessoal do ente federativo. Em consequência, conforme a Decisão Segex 1790/2023 (doc. 67), a unidade decidiu pela citação dos responsáveis para apresentarem de razões de justificativa em relação aos achados listados.

Devidamente citados, os responsáveis apresentaram razões de justificativa tempestivamente. Em suas respostas (docs. 77,80 e 83), em resumo: (a) justificaram que o RPPS do município de Serra, desde o final do exercício de 2013, não possui segregação de massa como opção para gestão do déficit financeiro decorrente do não recolhimento ou pagamento das contribuições previdenciárias, quase que na totalidade, anteriores a Emenda Constitucional (EC) 20, de 15 de dezembro de 1998; (b) informaram que, a partir da alteração promovida pela Lei Municipal 4.103, de 24 de setembro de 2013, as contribuições previdenciárias integram um único “fundo comum” denominado FUNPREV; (c) alegaram que somente se pode falar em déficit financeiro na hipótese de os fluxos dos ingressos financeiros, acrescidos dos recursos existentes – geralmente em



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

aplicações e investimentos –, serem insuficientes para o pagamento dos compromissos previdenciários assumidos em um determinado período, o que não seria o caso do RPPS de Serra, no exercício de 2022; (d) argumentaram que, de acordo com o art. 1º, inciso III, da Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998, e com a Portaria do Ministério do Trabalho e Previdência (MTP) 1.467, de 2 de junho de 2022, são considerados recursos previdenciários as contribuições e quaisquer valores, bens, ativos e seus rendimentos vinculados ao RPPS ou aos fundos previdenciários, inclusive os créditos do ente instituidor, reconhecidos pelo regime de origem, relativos à compensação financeira disciplinada na Lei 9.796, de 5 de maio de 1999; e (e) informaram que a transferência financeira do ente ao RPPS para pagamento de abono, concedido pelo ente via Lei Municipal 5.403/2022, cujo registro contábil foi apontado como inadequado pela unidade técnica, não teria impactado a apuração do limite geral de despesa com pessoal do município.

Após exame dos documentos e das informações apresentadas pelos responsáveis, conforme a Instrução Técnica Conclusiva (ITC) 179/2024 (doc. 87), a unidade técnica concluiu pela confirmação dos achados 3.1.1.1 e 3.1.2.1 – nela tratados como 2.1 e 2.2, respectivamente –, respectivamente, como grave infração à norma e como impropriedade. Em consequência, propôs: o julgamento pela irregularidade das contas prestadas por todos os responsáveis; a aplicação de multas a eles; e a expedição de ciência, como forma de alerta.

Em seguida, o Ministério Público junto ao Tribunal (MPC) emitiu o Parecer MPC 628/2024 (doc. 91), 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



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública<sup>1</sup>.

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. A competência para o julgamento dessas contas, na sistemática constitucional, é do TCEES, como estabelecem 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 no art. 3º 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

---

<sup>1</sup> 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.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

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 6.

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 os balanços 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 pelos ordenadores de despesa do IPS, referentes ao exercício de 2022, a unidade técnica efetuou as verificações previstas no anexo 6 da Resolução TC 297/2016 e não apontou achados.

#### II.1.1. Opinião sobre as demonstrações contábeis

Não identificadas distorções ou omissões, concluo que a opinião do Tribunal deve ser que **não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que as demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Serra, que compõem as contas prestadas pelos seus ordenadores de despesas, referentes ao exercício de 2022, não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira, orçamentária e patrimonial da entidade, em 31 de dezembro de 2022 (opinião sem ressalva).**



## 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 pelos ordenadores de despesa do IPS, referentes ao exercício de 2022, a unidade técnica efetuou as verificações previstas no anexo 6 da Resolução TC 297/2016. Assim, inicialmente, apontou achados, identificou os responsáveis e promoveu o seu chamamento ao processo, conforme a ITI 187/2023 (doc. 66).

Posteriormente, após considerar as razões de justificativa apresentadas pelos citados (docs. 77, 80 e 83), concluiu pela ocorrência de grave infração às normas aplicáveis e de impropriedade, respectivamente, decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.1.1.1 e 3.1.2.1 da mencionada ITI. Dessa maneira, em seguida, examinasse tais achados.

### 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 325/2023 (doc. 65) e seção 2.1 da ITC 179/2024 (doc. 87);

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

Responsáveis: Sr. Alessandro Luciani Bonzano Comper (1º/1 a 6/2/2022), Sra. Alessandra Nubia Costa Rodrigues (7/2 a 12/5/2022) e Sra. Christiani Maria Vieira (13/5 a 31/12/2022).

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 Emenda Constitucional (EC) 103, de 12 de novembro de



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

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 2022, tais parâmetros, diretrizes e critérios estiveram previstos em dois atos normativos. No primeiro semestre, estava vigente a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) 464, 19 de novembro de 2018, cujo art. 53 estabelecia que “No caso de a avaliação atuarial de encerramento do exercício apurar déficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento”. De acordo com o § 2º do referido artigo, o equacionamento do déficit atuarial apurado poderia consistir em plano de amortização com contribuição suplementar ou em segregação da massa, além de ser complementado por outras medidas, como: o aporte de bens, direitos e ativos; o aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e a adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS e da identificação e controle dos riscos atuariais do regime.

No segundo semestre, tal portaria estava revogada, mas suas disposições relativas ao equacionamento do déficit atuarial foram reproduzidas no art. 55, *caput* e § 1º, da Portaria MTP 1.467/2022, nos seguintes termos:

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.

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



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo, conforme o art. 53, § 1º, da Portaria MF 464/2018 e 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. 54 da Portaria MF 464/2018 e 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



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

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. 53 da Portaria MF 464/2018 e 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 prejulgado 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).



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

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)<sup>2</sup>.

Além disso, ao entender 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.**

No caso concreto, conforme a tabela 6 do RT 325/2023 (doc. 65), como a instrução foi anterior 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\$ 34.228.517,80, em 2022. Em consequência, apontou como achado a ausência de medidas para equacionar tal déficit.

Em suas razões de justificativa (docs. 77-84), os responsáveis, em síntese, contestaram a existência de déficit financeiro, sob a alegação de que, como não há segregação de massas no regime, somente se poderia falar em déficit financeiro na hipótese de os

---

<sup>2</sup> 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.



fluxos dos ingressos financeiros, acrescidos dos recursos existentes, serem insuficientes para o pagamento dos compromissos previdenciários assumidos em um determinado período, o que não seria o caso do RPPS de Serra, no exercício de 2022.

Ao concluir a instrução, conforme a ITC 179/2024 (doc. 87, p. 11-19), a unidade técnica reiterou a sua posição de existência de insuficiência financeira e entendeu que os responsáveis não adotaram as providências que seriam deles requeridas.

Ocorre que tal conclusão antecedeu à edição do Acórdão TC 1063/2024 - Plenário. Ao se replicar os cálculos apresentados na tabela 6 do RT 325/2023 (doc. 65) 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, apura-se superávit financeiro de R\$ 14.441.127,57, para o exercício de 2022. Logo, tendo em conta os critérios 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 equacionada e **não está configurado desvio de conformidade**. Por conseguinte, incabível também a expedição da ciência proposta pela unidade técnica.

#### *II.2.1.2. Alteração indevida da classificação da fonte de recursos de despesa com pessoal*

Referência: subseção 3.1.2.1 do RT 325/2023 (doc. 65) e seção 2.2 da ITC 179/2024 (doc. 87);

Critério: item 211, inciso LII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF;

Responsáveis: Sr. Alessandro Luciani Bonzano Comper (1º/1 a 6/2/2022), Sra. Alessandra Nubia Costa Rodrigues (7/2 a 12/5/2022) e Sra. Christiani Maria Vieira (13/5 a 31/12/2022).

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



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

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. 2º, § 1º, define que “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 Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (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 Normas Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC TSP)<sup>7</sup>, 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 2022 é a 9ª edição –, nas instruções de procedimentos contábeis (IPC) e nas notas técnicas<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Editadas 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, e aplicáveis aos institutos de previdência como prevê o item 1.8A NBC TSP Estrutura Conceitual.

<sup>8</sup> O MCASP, as IPC e as notas técnicas veiculam as diretrizes, normas e procedimentos contábeis definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) enquanto órgão central de contabilidade da União,



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

De acordo com a subseção 4.5.5.3 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 211, inciso LII, 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 o RT 325/2023 (doc. 65), mediante consulta ao balanço financeiro (doc. 5), a unidade técnica verificou que, em 2022, o IPS recebeu transferências líquidas no montante total de R\$ 3.754.784,88, destinado à cobertura de insuficiência financeira de regime em repartição simples, mas, conforme o balancete de execução orçamentária da despesa (BALEXOD, doc. 25), não ocorreu execução na fonte de recursos "001 - Recursos ordinários". Em consequência, inferiu que, em vez de executar os aportes financeiros por meio da fonte de recursos ordinários, a entidade os executou como se fossem oriundos de recursos vinculados, o que distorce o cálculo da DTP e os seus demonstrativos.

Nas razões de justificativa apresentadas no processo originário (docs. 82-105 do Processo TC 4746/2020), os responsáveis reconheceram a então inexistência do convênio, mas informaram que, em 2021, a entidade teria protocolado junto ao Ministério da Economia a solicitação para a celebração do ajuste. Adicionalmente, em suas contrarrazões (docs. 5 e 6), alegou e comprovou que, atualmente, a entidade está em situação regular para fins de compensação previdenciária.

---

com vistas à consolidação das contas públicas, e são aplicáveis 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.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

Nas razões de justificativa (docs. 77-84), os responsáveis não contestaram o erro na fonte de recursos utilizada na execução orçamentária, informaram que o montante de R\$ 3.754.784,88 se refere à transferência financeira realizada pelo ente ao RPPS, no dia 20 de janeiro de 2022, para pagamento de abono concedido pelo art. 5º da Lei Municipal 5.403/2022 e argumentaram que a contabilização do referido recurso não teria impactado a apuração do limite de despesa com pessoal, pois, mesmo com o acréscimo do valor indicado, o total da despesa do Executivo não chegaria aos limites previstos na LRF – legal, prudencial ou de alerta.

Ante as informações prestadas pelos responsáveis, é incontroverso que, em 2022, ao receber o aporte de recursos para a cobertura de insuficiência financeira decorrente do pagamento de abono concedido pelo art. 5º da Lei Municipal 5.403/2022, no valor de R\$ 3.754.784,88, a entidade alterou a classificação da fonte de recursos e os valores pagos com o uso dos recursos transferidos a título de aporte não foram considerados na despesa total com pessoal e distorceram o seu cálculo – calculou-se a DTP em R\$ 811.765.437,45, ou 43,32%, quando o correto seria R\$ 815.520.222,33, ou 43,52% – e os respectivos demonstrativos, com violação ao item 211, inciso LII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF.

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, 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 Serra, em 2022, o valor da DTP foi calculado em R\$ 811.765.437,45, conforme o


**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

demonstrativo apresentado ao Tribunal (doc. 84, p. 4). Logo, é apropriado determinar a MG no valor de R\$ 4.058.827,19, como apresentado na Tabela 1, abaixo.

Tabela 1 - Definição dos referenciais de materialidade

Referenciais quantitativos de materialidade adotados		
Despesa total com pessoal calculada (DTP)	R\$	811.765.437,45
Ref. Materialidade Global (Ref. MG)		0,50%
Valor de MG [MG = RA x Ref. MG]	R\$	4.058.827,19
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD)		5%
Valor de LAD [LAD = MG x Ref. LAD]	R\$	202.941,36
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS)		5,00
Valor Substancial [VS = Ref. VS x MG]	R\$	20.294.135,94

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 jan. 2035. p. 80; para o valor da DTP, demonstrativo (doc. 84, p. 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\$ 202.941,36. 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\$ 20.294.135,94.

Por comparação da não conformidade identificada com o LAD (R\$ 202.941,36), definido na Tabela 1, verifica-se que **o valor total acumulável da não conformidade é de R\$ 3.754.784,88, equivalentes a 0,46% do valor da despesa total com pessoal**. Contudo, como tal valor é inferior à MG (R\$ 4.058.827,19), deve-se considerar que **os efeitos dessa não conformidade na gestão dos recursos da entidade não são quantitativamente relevantes**.

Acerca dos aspectos qualitativos, ainda que a não conformidade identificada tenha, em algum grau, distorcido o cálculo das despesas totais com pessoal e os respectivos demonstrativos, ela não chegou a mascarar qualquer ultrapassagem dos limites definidos na LRF – legal, prudencial ou de alerta –, nem para evitar a incidência de qualquer restrição ou medida nela previstas. Em consequência, deve-se considerar que



**os efeitos dessa não conformidade na gestão dos recursos da entidade também não são qualitativamente relevantes.**

Em consequência, conquanto tenha sido verificada não conformidade na gestão financeira do RPPS, decorrente da alteração na classificação da fonte de recursos no pagamento, com o uso dos recursos transferidos a título de aporte, do abono concedido pelo art. 5º da Lei Municipal 5.403/2022, o que ocasionou a não consideração de R\$ 3.754.784,88 na despesa total com pessoal e a distorção de seu cálculo e dos respectivos demonstrativos, com violação ao item 211, inciso LII, da IPC 14 c/c o art. 19, § 3º, da LRF, após a avaliação de sua materialidade nesta subseção, deve-se concluir que os seus efeitos sobre a gestão financeira do RPPS e o acompanhamento da gestão fiscal do ente não são relevantes. Dessa maneira, tal não conformidade não é 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.**

Pelo exposto, em relação ao achado examinado nesta subseção, deve-se acolher as razões de justificativa, divergir do entendimento da unidade técnica e do MPC e concluir que, conquanto tenha ocorrido a não conformidade, os seus efeitos sobre a gestão dos recursos da entidade e o acompanhamento da gestão fiscal do ente não são relevantes, de maneira que, no contexto do julgamento das contas objeto dos autos, não configura grave infração à norma legal ou regulamentar, nem impropriedade.

### **II.2.2. Opinião sobre a gestão dos recursos**

Ao examinar as contas prestadas pelos ordenadores de despesa do IPS, referentes ao exercício de 2022, como apresentam a subseção II.2.1 e suas subseções, a unidade técnica efetuou as verificações previstas no anexo 6 da Resolução TC 297/2016 e apontou a ocorrência de grave infração a normas aplicáveis e de impropriedade, respectivamente, decorrentes dos achados analisados nas subseções II.2.1.1 e III.1.1.1 deste voto.

Como resultado da análise efetuada neste voto, conclui-se que não foram identificadas não conformidades relevantes e que a opinião do Tribunal deve ser que **não se tem**



**conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que, no exercício de 2022, os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração dos ordenadores de despesas do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Serra (IPS) não foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade (opinião sem ressalva).**

### 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 irregularidades 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 das contas. Se uma das opiniões for não modificada e a outra for com ressalva, ou se ambas forem com ressalva, o julgamento deve ser pela regularidade com ressalva das contas<sup>10</sup>.

Naquelas situações em que o ordenador de despesas é definitivamente substituído no decorrer do exercício, quando chegar o tempo de sua apresentação, as contas do substituído e do substituto devem ser apresentadas conjuntamente. Porém, todos os elementos que se referem à gestão dos recursos devem individualizar a responsabilidade, dividida pelo período em que cada ordenador dirigiu a entidade.

Por outro lado, as demonstrações contábeis são elaboradas para refletir a situação patrimonial em 31 de dezembro de cada ano, e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício financeiro encerrado nessa data. Portanto, não há

---

<sup>10</sup> Por analogia, cf. 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. 439.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

necessidade de seu desmembramento em dois ou mais períodos distintos, para acompanhar as alterações no comando da entidade.

Desse modo, das contas deve constar apenas uma versão dos balanços, que deve se referir a todo o exercício financeiro, com o registro dos eventos ocorridos e a demonstração dos resultados obtidos no período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. A responsabilidade por sua fidedignidade para com a realidade recairá sobre aquele que encerrar o exercício financeiro como ordenador de despesas.

No caso concreto, o julgamento das contas dos ordenadores de despesas substituídos no decorrer do exercício deve considerar apenas a opinião em relação à gestão dos recursos. Dessa maneira, considerando que a opinião sobre a administração dos dinheiros, bens e valores públicos é não modificada, sem ressalva, como exposta na subseção II.2.2, diverge-se do entendimento da unidade técnica e do MPC e, com fundamento no art. 84, inciso I, da LC 621/2012 c/c o seu art. 85, conclui-se que **o TCEES deve julgar regulares as contas anuais, referentes ao exercício de 2022, prestadas pelo Sr. Alessandro Luciani Bonzano Comper e pela Sra. Alessandra Nubia Costa Rodrigues, ordenadores de despesas do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Serra de 1º de janeiro a 6 de fevereiro e de 7 de fevereiro a 12 de maio, dando-lhes quitação.**

Por outro lado, o julgamento das contas do ordenador de despesas que encerrou o exercício na direção da entidade deve considerar as duas opiniões emitidas. Assim, tendo em conta que ambas as opiniões são não modificadas, sem ressalva, tanto a sobre as demonstrações contábeis quanto aquela acerca da administração dos dinheiros, bens e valores públicos, respectivamente apresentadas nas subseções II.1.1 e II.2.2, diverge-se do entendimento da unidade técnica e do MPC e, com fundamento no art. 84, inciso I, da LC 621/2012, conclui-se que **o TCEES deve julgar regulares as contas anuais, referentes ao exercício de 2022, prestadas pela Sra. Christiani Maria Vieira, ordenadora de despesas do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Serra de 13 de maio a 31 de dezembro, dando-lhe quitação.**



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

### **III PROPOSTA DE DELIBERAÇÃO**

Ante o exposto, divirjo 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

#### **ACÓRDÃO**

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, os conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, ACORDAM em:

III.1. **ACOLHER** as razões de justificativa apresentadas pelos responsáveis referentes aos achados 3.1.1.1 e 3.1.2.1 da Instrução Técnica Inicial 187/2023 [respectivamente, subseções II.2.1.1 a II.2.1.2];

III.2. Julgar **REGULARES** as contas anuais de ordenador, referentes ao exercício de 2022, prestadas pelo Sr. Alessandro Luciani Bonzano Comper e pelas Sras. Alessandra Nubia Costa Rodrigues e Christiani Maria Vieira, diretores-presidentes do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Serra (IPS), respectivamente, 1º de janeiro a 6 de fevereiro, de 7 de fevereiro a 12 de maio e de 13 de maio a 31 de dezembro, com fundamento no art. 84, inciso I, da Lei Complementar Estadual 621/2012 c/c o seu art. 85, dando-lhes **QUITAÇÃO**;

III.3. **CIENTIFICAR** as partes, os interessados e o Ministério Público junto ao Tribunal, na forma regimental; e

III.4. **ARQUIVAR** os autos após o trânsito em julgado.