



Acórdão 01442/2022-9 - Plenário

Processo: 04409/2022-7

Classificação: Prestação de Contas Anual de Ordenador

Exercício: 2021

UG: IPAJM - Instituto de Previdência Dos Servidores do Estado do Espírito Santo

Relator: Rodrigo Coelho do Carmo

Responsável: JOSE ELIAS DO NASCIMENTO MARCAL

FINANÇAS PÚBLICAS - LINDB – CULPABILIDADE – CONSEQUENCIALISMO - PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL DE ORDENADOR – INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO – EXERCÍCIO DE 2021 – REGULAR COM RESSALVA – DETERMINAR - ARQUIVAR.

1. A culpabilidade do agente é amparada na avaliação de reprovabilidade da conduta praticada ou omissa, respectivamente, por quem praticou ou por quem tinha o dever de fazê-lo.
2. O artigo 28 da LINDB¹, passou a condicionar a responsabilização do agente público à prática de ato doloso ou de ato contaminado por erro grosseiro, restringindo, com isso, as hipóteses de responsabilização de agentes públicos por atuação culposa.
3. O erro grosseiro a que se refere o art. 28 da LINDB, ainda que se entenda como culpa grave ou como erro inescusável, deve ser considerado como aquele que não seria cometido pelo homem médio se estivesse nas mesmas circunstâncias do agente público cuja conduta está sob julgamento
4. As tomadas de decisões serão ancoradas, principalmente, na mensuração da gravidade da conduta do agente, sempre

¹ Art. 28. O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

estimando as possíveis consequências jurídicas e administrativas do ato de gestão.

5. Deve, pois, ser levada em consideração a obediência à citada lei, sem que se percam de vista os princípios da eficiência, razoabilidade e economicidade, sempre em atenção ao interesse público, analisando as diferentes correntes doutrinárias; posicionamento do Poder Judiciário acerca do tema; verificação dos parâmetros dos Tribunais de Contas na avaliação do cumprimento dessas exigências legais pelos seus entes fiscalizados e, por fim, exame das consequências resultantes da desobediência aos dispositivos legais.
6. É plenamente possível que se tenha uma conduta típica (prevista em lei como ilícita) e antijurídica (contrária ao ordenamento vigente), sem a reprovabilidade sobre ato ou omissão.

A legalidade estrita é que norteará quando da manutenção ou não da irregularidade. No entanto, quando se fala em sanção ao agente, deve-se observar as dificuldades práticas que ele enfrentou (art. 22 LINDB) e suas consequências (art. 20 LINDB), sendo passível de justificativa esse descumprimento, tendo, ainda, seus atos analisados conforme a gravidade (art. 28 LINDB).

O RELATOR EXMO. SR. CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO:

1 RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de Prestação de Contas Anual do Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do Espírito Santo - IPAJM, no exercício de 2021, sob responsabilidade de José Elias do Nascimento Marçal, presidente executivo responsável, no exercício de suas funções administrativas.

As informações encaminhadas pela unidade gestora foram remetidas ao Núcleo de Controle Externo de Contabilidade – NCONTAS, ao fim da análise foi elaborado o Relatório Técnico 160/2022-8, que apresentou a seguinte proposta de encaminhamento:

7 CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

As contas anuais, ora analisadas, refletiram a conduta do Sr. José Elias do Nascimento Marçal, Presidente Executivo, no exercício de funções como ordenador de despesas do Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do ES - IPAJM, no exercício de 2021.

Respeitado o escopo delimitado pela Resolução TC 297/2016, a análise se baseou nas informações apresentadas nas peças e demonstrativos contábeis encaminhados pelo gestor responsável, nos termos da Instrução Normativa TC 68/2020, nos processos de prestação de contas do Governador, do exercício de 2021, e nos demonstrativos consultados no endereço eletrônico da Secretaria de Previdência, do Ministério da Economia, do Governo Federal.

A responsabilidade pelo equilíbrio financeiro e atuarial do regime próprio de previdência compete ao ente federativo que o institui, conforme estabelece o art. 40 da Constituição Federal, combinado com o art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Eventuais repercussões em contas de governo do chefe do Poder Executivo, relacionadas a sua responsabilidade pela condução da política previdenciária, deverão ser tratadas por meio de relatório técnico específico, conforme prevê o art. 9º, § 2º, da Resolução TC 297/2016.

Sob o aspecto técnico-contábil, opina-se pelo chamamento do responsável, para apresentação de justificativas quanto ao achado detectado, conforme proposta de encaminhamento sugerida a seguir:

Descrição do Achado / Base Normativa	Responsável	Proposta de encaminhamento
<p>6.1 REGISTROS ORÇAMENTÁRIOS INDEVIDOS COM REMUNERAÇÃO DE INVESTIMENTOS, NO FUNDO PREVIDENCIÁRIO.</p> <p>Base Normativa: Arts. 35, I, 72, 73, 85 e 89 da Lei 4.320/64; art. 50, I, da Lei Complementar 101/2000 (LRF); Parecer Consulta TC 05/2015; e Parte I, item 3.3. do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP) – 8ª edição</p>	<p>José Elias do Nascimento Marçal (Presidente Executivo)</p>	<p>Citar</p>

No mesmo sentido foi elaborada a Instrução Técnica Inicial 153/2022-7 (evento 161), que acompanha o entendimento do RT, portanto, foi proferida a Decisão SEGEX 643/2022-7 (evento 162) que citou e notificou o responsável para que no prazo de 30 (trinta) dias improrrogáveis, apresenta-se as razões de justificativas, bem como os documentos que entender necessário.

Devidamente citado, pelo Termos de Citação 299/2022-1 (evento 163) e conforme consta na Certidão 4152/2022-1 (evento 165), o responsável apresentou defesa por meio das peças Resposta de Comunicação 1497/2022-1 e Peça Complementar 54058/2022-9 (eventos 166 e 167).

Através do Despacho 39556/2022-1 (evento 169) os autos foram remetidos a área técnica, tendo o Núcleo de Controle Externo de Contabilidade se manifestado através da ITC 3726/2022-1 (evento 171) no sentido de:

3 CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

3.1 Considerando os indicativos de irregularidades expressos no Relatório Técnico 00169/2022-8, na ITI 00153/2022-7, na Decisão SEGEX 00643/2022-7, e Termo de Citação 00299/2022-1, e diante do preceituado no art. 319, parágrafo único, inciso IV2, da Resolução TC nº 261/2013;

3.2 Considerando que o responsável citado atendeu ao Termo de Citação emitido por este Tribunal e encaminhou sua defesa;

3.3 Considerando que as justificativas apresentadas NÃO foram suficientes para

2.4 REGISTROS ORÇAMENTÁRIOS INDEVIDOS COM REMUNERAÇÃO DE INVESTIMENTOS, NO FUNDO PREVIDENCIÁRIO (item 6.1 do Relatório Técnico 00169/2022-8)

Base normativa: Arts. 35, I, 72, 73, 85 e 89 da Lei 4.320/64; art. 50, I, da Lei Complementar 101/2000 (LRF); Parecer Consulta TC 05/2015; e Parte I, item 3.3, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP) – 8ª edição.

Responsável: José Elias do Nascimento Marçal – Presidente Executivo.

3.4 Considerando que a irregularidade dos itens **2.1**, representam GRAVE infração à norma legal de natureza contábil, financeira, orçamentária ou patrimonial, além de prejudicar os usuários das informações contábeis, em suas análises e decisões, opina-se, quanto ao aspecto técnico-contábil, pela **IRREGULARIDADE** da Prestação de Contas, relativa ao exercício de **2021**, do gestor do Instituto de Previdência Dos Servidores do Estado do Espírito Santo - IPAJM, sob a responsabilidade do Sr. JOSE ELIAS DO NASCIMENTO MARÇAL, nos termos do art. 84, inciso III, alínea “d”, da Lei Complementar nº. 621/2012, e do art. 163, inciso IV, do Regimento Interno (Resolução TC 261/2013);

3.5 Considerando a opinião técnica quanto à irregularidade das contas, sugere-se a **APLICAÇÃO DE MULTA**, ao gestor do Instituto de Previdência Dos Servidores do Estado do Espírito Santo - IPAJM, Sr. José Elias do Nascimento Marçal, pelo motivo de contas julgadas irregulares, nos termos do **art. 135, I**, da Lei Orgânica do TCEES.

Posteriormente o Ministério Público de Contas, através de seu Procurador Dr. Luis Henrique Anastácio da Silva, anuiu ao posicionamento técnico nos termos do Parecer do Ministério Público de Contas **5261/2022-3** (evento 175).

É o que importa relatar.

II. DA ANÁLISE DE CONTEXTO (CONFORME PRECEITUA O ART. 22 DA LINDB)

II.1 – CONTEXTO PROCESSUAL

Os autos em análise cuidam da Prestação de Contas Anual do Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do Espírito Santo - IPAJM, no exercício de 2021, sob responsabilidade de José Elias do Nascimento Marçal, presidente executivo responsável, no exercício de suas funções administrativas.

II.2 - CONTEXTO DOS FATOS

A prestação de contas anual em análise reflete a atuação de ordenador de despesa no exercício de 2021. Consta no RT 169/2022-8 um achado que resultou na citação do responsável, que prontamente trouxe aos autos suas justificativas.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 DO MÉRITO:

III.1.1 – Registros orçamentários indevidos com remuneração de investimentos, no fundo previdenciário (item 6.1 do Relatório Técnico 00169/2022-8).

Base Legal: Arts. 35, I, 72, 73, 85 e 89 da Lei 4.320/64; art. 50, I, da Lei Complementar 101/2000 (LRF); Parecer Consulta TC 05/2015; e Parte I, item 3.3, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP) – 8ª edição.

Responsável: José Elias do Nascimento Marçal – presidente executivo

Conforme consta no item 6.1 do RT 169/2022-8, em relação ao registro da receita com investimentos, que tanto o MCASP, quanto a Instrução de Procedimento Contábil - IPC 14 (Procedimentos Contábeis relativos aos RPPS), e o Parecer Consulta TC 005/2015 – Plenário, são equânimes na forma de contabilização das variações dos investimentos. Em resumo, os ganhos e perdas devem ser registrados contabilmente em contas patrimoniais aumentativas e diminutivas, e em contas orçamentárias somente no momento que forem realizados financeiramente.

Constata-se, no BALVERF, que o Fundo Previdenciário contabilizou as perdas e os ganhos dos investimentos nas contas de variações patrimoniais, conforme evidenciado nos grupos 3 e 4 – Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA), respectivamente.

No entanto, quanto ao **aspecto orçamentário**, verifica-se, nos demonstrativos BALORC e BALEXOR, que houve registro de receita orçamentária referente à remuneração dos investimentos, no montante de **R\$ 166.752.750,75** (R\$113.888.235,29 – remuneração dos investimentos em renda fixa e R\$52.864.515,46 – remuneração dos investimentos em renda variável). Esse montante confere com o registrado na conta de VPA “4.4.5.2.1.01.00 - Remuneração de Aplicações Financeiras” (R\$ 281.128.665,16), diminuído do ajuste para perdas em títulos e valores mobiliários, com dedução da receita orçamentária, registrado em VPD “3.6.1.7.1.07.30” (R\$ 114.375.914,41).

Tais registros indicam que o Fundo Previdenciário registrou as variações positivas de seus investimentos, como receita orçamentária, independentemente de sua realização/arrecadação; contrariando o disposto no art. 35, inc. I, da Lei 4.320/64:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

[...]

Isso porque grande parte da carteira do Fundo Previdenciário está aplicada em fundos lastreados em títulos do tesouro e em títulos do próprio tesouro com vencimentos de longo prazo. Somente esses investimentos correspondem a 45,60% do total investido do Fundo, conforme BALVERF. Portanto, inviável o resgate dos

investimentos em quantias vultosas que justifique o registro como receita orçamentária.

As normas exigem tratamentos distintos com relação aos registros, em contas patrimoniais e orçamentárias, quanto ao reconhecimento das variações de investimentos dos RPPS. O registro da receita orçamentária seria justificável caso ocorresse o resgate do valor investimento, ou pelo recebimento de alguma bonificação ou juros, momento em que o valor do ganho seria devidamente registrado como receita orçamentária, conforme item 133 da IPC 14 – Procedimentos Contábeis relativos aos RPPS, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). De acordo com a STN, sem a realização dos investimentos, caberia tão somente o reconhecimento de suas variações por meio de VPA e VPD.

133. Para realizar o registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimento do RPPS, foram adotadas as seguintes premissas:

[...]

b. Quanto aos aspectos patrimoniais, os ganhos são reconhecidos por meio de VPA (variação patrimonial aumentativa) e as perdas são reconhecidas por meio de VPD (variação patrimonial diminutiva);

[...]

c. Quanto aos aspectos orçamentários, os ganhos podem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita quando o investimento for realizado financeiramente. [...]

Assim, a valorização dos investimentos em títulos ou valores mobiliários, a exemplo dos títulos públicos federais, ou das cotas de fundos de investimento cujas carteiras estejam representadas pelos referidos títulos ou valores mobiliários, não possui natureza de receita orçamentária, visto que não houve sua efetiva arrecadação.

Esse procedimento adotado pelo IPAJM, além de contrariar a Lei 4.320/1964, também contraria o estabelecido no Parecer Consulta TC 05/2015 – Plenário, que dispõe que as variações ocorridas nos investimentos somente devem ser registradas orçamentariamente no momento da efetiva arrecadação, conforme ementa, transcrita a seguir:

PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS NA CONTABILIZAÇÃO DAS
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS E NAS OPERAÇÕES OCORRIDAS NOS
FUNDOS DE INVESTIMENTO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE

PREVIDÊNCIA SOCIAL - A) CADA FATO CONTÁBIL DEVE SER CONTABILIZADO NO MOMENTO DO SEU FATO GERADOR – ORÇAMENTARIAMENTE, NA DATA DA ARRECAÇÃO – CONTABILMENTE, NO FINAL DE CADA MÊS – B) AS VARIAÇÕES POSITIVAS DEVEM SER CONTABILIZADAS COMO VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA – AS VARIAÇÕES NEGATIVAS DEVEM SER CONTABILIZADAS COMO VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA – OS GANHOS AUFERIDOS COM A CARTEIRA DE INVESTIMENTO DO RPPS SERÃO CONTABILIZADOS COMO VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E AS PERDAS COMO VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS – C) AS VARIAÇÕES OCORRIDAS DEVEM SER REGISTRADAS CONTABILMENTE PELO ENTE AO FINAL DE CADA MÊS E NA DATA DE RESGATE DA APLICAÇÃO – ORÇAMENTARIAMENTE QUANDO NO MOMENTO DA EFETIVA ARRECADAÇÃO DA RECEITA.

O próprio MCASP, no item 3.3, da Parte I (Procedimentos Contábeis Orçamentários), que trata do Registro da Receita Orçamentária, aborda qual deve ser o momento do reconhecimento da receita orçamentária:

3.3. REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O registro da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa Lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva. (g. n.)

Sob a ótica orçamentária, essa regra faz total sentido. Isso ocorre para evitar a consignação no orçamento de receitas que não serão realizadas, para evitar a consignação de despesas orçamentárias sem a devida cobertura. Ou seja, trata-se de uma regra de gestão fiscal, não se deve gastar mais do que ganha.

Sob o aspecto previdenciário, esses recursos são vinculados à finalidade específica, qual seja, pagamento dos benefícios futuros de aposentadorias e pensões dos segurados do Fundo Previdenciário. Uma das características desse fundo é a necessidade de capitalização para formação de reservas financeiras, pois o número de aposentadorias e pensões só é baixo por se tratar de um fundo relativamente jovem.

Com isso, a maior parte dos recursos são aplicados em investimentos de longo prazo, a fim de se garantir maior rentabilidade. É incompatível com a finalidade ao qual se destina, que o montante das variações dos investimentos seja registrado como receita orçamentária, ou seja, para financiar uma despesa ao qual está vinculado e que tão cedo não será efetivada. E o pior, sem que a receita seja efetivamente arrecadada.

No item 3.4, da Parte I (Procedimentos Contábeis Orçamentários), o MCASP, ao abordar o relacionamento do regime orçamentário com o regime contábil, assim dispõe:

[...]

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Nesse sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador.

Essa interpretação vai ao encontro do Parecer Consulta desse Tribunal de Contas e da IPC 14. Com relação ao Parecer Consulta TC 005/2015 – Plenário, cabe trazer os seguintes trechos do relatório:

Nos investimentos do RPPS, embora os **ganhos** apurados durante o exercício sejam reconhecidos como **Variações Patrimoniais Aumentativas**, apenas os **ganhos auferidos (pelo resgate ou alienação do investimento)** serão contabilizados como **receitas do ponto de vista orçamentário**.

[...]

Nos termos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, 5ª Edição, da Secretaria do Tesouro Nacional, **o reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da sua arrecadação,**

conforme art. 35 da Lei 4.320/64, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva, sendo que a arrecadação corresponde à entrega, pelos contribuintes ou devedores, dos recursos devidos ao Tesouro para os agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.

Nesses termos, **evidencia-se que as valorizações de títulos e valores mobiliários resultantes de sua marcação a mercado não representam arrecadação de receita, pois não há entrega do valor correspondente aos agentes arrecadadores, o que só ocorre com o resgate dos respectivos títulos ou valores mobiliários**, tendo-se por base o saldo contábil na data de seu resgate.

Não há como confundir a valorização do título conforme sua marcação a preço de mercado com a remuneração do capital investido, mediante o pagamento periódico de juros e rendimentos, cuja situação o procedimento contábil é de realização da respectiva receita orçamentária patrimonial.

Diante disso, a valorização dos investimentos em títulos ou valores mobiliários, ou das cotas de fundos de investimentos cujas carteiras estejam representadas por títulos públicos federais, por não possuir natureza de receita orçamentária, visto que ainda não houve sua efetiva arrecadação, deve ser contabilizada como variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, decorrente de acréscimos patrimoniais. (g. n.)

Apesar de não ser de observância obrigatória, o IPC 14 já demonstra o entendimento da própria STN acerca da contabilização dos investimentos para os RPPS, não existindo motivos plausíveis para a sua não observância. E não apenas isso, o Parecer Consulta TC 05/2015 possui caráter normativo e prejudgado da tese, conforme dispõe a Lei Orgânica do TCEES² (Lei Complementar Estadual 621/2012).

Ao reconhecer os ganhos patrimoniais como receitas orçamentárias sem a realização financeira, persistiria a dúvida de qual seria o lançamento contábil no efetivo resgate, já que não se poderia registrar a receita orçamentária em duplicidade. Assim, cabe ao IPAJM analisar todas as aplicações financeiras,

² Art. 122. O Plenário decidirá sobre consultas quanto às dúvidas suscitadas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, que lhe forem formuladas pelas seguintes autoridades:

[...]

§ 4º O parecer em consulta possui caráter normativo e constitui prejudgamento da tese, mas não de fato ou caso concreto.

identificando os saques/resgates e recebimentos de juros ou remuneração sobre os investimentos, a fim de apurar o valor correto das receitas orçamentárias.

Esse critério de reconhecimento contábil adotado impacta no resultado previdenciário do Fundo Previdenciário, na medida em que considera a marcação a mercado dos investimentos como receita previdenciária. **Impacta, ainda, na consolidação das contas do Estado, já que esses valores são reconhecidos, indevidamente, como receita orçamentária, e ainda, nos relatórios fiscais da LRF, visto que foi considerado, na Receita Corrente Líquida, o montante dos registros indevidos, bem como no reconhecimento e pagamento indevido do PASEP sobre esses valores.**

Tendo em vista o impacto nos resultados orçamentários e fiscais do Estado, bem como nos relatórios fiscais exigidos pela LRF, o responsável foi citado, para que pudesse se manifestar sobre os registros orçamentários indevidos com a remuneração de investimentos, no fundo previdenciário.

Em sua justificativa, a defesa argumentou que no Parecer Consulta TC-005/2015 – Plenário, em caso de perdas na ocasião do resgate, estas são registradas como dedução da receita orçamentária e, caso haja diferença negativa entre o valor do resgate e o valor inicialmente investido, é lançado como despesa orçamentária. Dessa forma, o referido Parecer conclui pelo lançamento orçamentário em despesa quando do resgate se verificar que a perda é superior aos rendimentos lançados como receita realizada no exercício. Nesse contexto, a definição do elemento de despesa no MCASP se refere à devolução de receita a terceiros (elemento 93 – Indenizações e Restituições), não sendo voltado para a realização de perdas com investimentos, corroborando com o entendimento de inexistência de classificação orçamentária descrita na Instrução de Procedimentos Contábeis - IPC-14.

Afirmou quanto ao ponto de que os rendimentos positivos ou negativos dos valores aplicados pelos fundos de investimentos não são realizados mensalmente, que a aquisição de títulos públicos configura um investimento e o seu resgate, a qualquer tempo, depende da vontade do mercado em adquirir esses títulos conforme sua opção de compra, porém tal modalidade difere das aplicações em fundos de investimentos, cujas aplicações buscam os melhores rendimentos diariamente.

Argumentou que nas aplicações em fundos de investimentos, busca-se obter um resultado igual ou acima do que é projetado para um determinado índice de referência, pois trata-se de uma variedade de ativos, em diferentes mercados, onde ocorre migração de um fundo para outro todos os dias e isto quer dizer que para a realização do resgate não depende da vontade do mercado em adquirir cotas. O rendimento positivo ou negativo informado no extrato é ganho ou perda realizada no mês especificado.

A defesa alegou que as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) são de observância facultativa, conforme Portaria STN 634/2013 e Portaria MPS 509/2013, e, além disso, se revelaram omissas quanto à devida contabilização das perdas, já que na situação 2 da IPC é exemplificada a realização do investimento com perda, porém não é visualizada a contabilização da perda na conta proposta no corpo da IPC. E nesse sentido, ainda que a IPC 09 afirme que os ganhos de investimentos podem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita orçamentária quando o investimento for realizado financeiramente, a Portaria STN 634/13, sob a mesma base conceitual, estabelece que o MCASP é de observância obrigatória pelos entes da Federação, enquanto as IPC's são de observância facultativa.

Argumentou que o registro contábil adotado atualmente pelo IPAJM encontra-se de acordo com o único procedimento citado pelo MCASP, qual seja, os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras dos depósitos são reconhecidos como receita orçamentária acompanhando o registro da variação patrimonial aumentativa financeira e quando da identificação dos mesmos por parte do ente, por meio de consulta ao extrato da conta, sendo tal procedimento de observância obrigatória, conforme § 1º do art. 3 da Portaria STN 634/13.

Salientou que a 9ª edição do MCASP não trata especificamente do tema de rendimentos do RPPS, o que leva a supor que o tema não é consenso entre os técnicos da STN, como afirmado pelos auditores do TCEES.

A defesa argumentou em relação ao excerto do RTC, de que "(...) é importante verificar sempre a ocorrência do fato gerador, pois esta regra não se aplica em todos os casos, visto que alguns títulos ou valores mobiliários remuneram o capital investido mediante o pagamento periódico de juros e outros rendimentos (...)", faz-se necessário desvincular uma aplicação individual das grandes aplicações, como as

existentes no âmbito do ES-PREVIDÊNCIA em sua essência, e isto deve prevalecer, haja vista que todas as aplicações possuem formas diferentes de remunerar.

Argumentou que em relação ao fragmento do RTC, no ponto em que diz “esse critério de reconhecimento contábil adotado impacta no resultado previdenciário do Fundo Previdenciário, na medida em que considera a marcação a mercado dos investimentos como receita previdenciária”, embora reste dúvida quanto à expressão “resultado previdenciário” utilizada pelo TCEES, pode ser analisada sobre as seguintes possibilidades: Balanço Orçamentário e Balanço Atuarial. No Balanço Orçamentário é possível comparar o que se projetou de rendimento com o efetivamente realizado no exercício, o que, de certa forma, é demonstrado no RREO e no RGF, talvez carecendo de notas quanto ao que é rendimento do RPPS. Ocorre que se o reconhecimento for feito apenas no Balanço Patrimonial, essas informações deixam de ser demonstradas nos citados relatórios, seria apenas uma informação gerencial, não se dando a devida transparência aos investimentos realizados pelo ES-PREVIDÊNCIA, a fim de que os segurados possam verificar de imediato as eventuais quedas de rendimentos ou resultados negativos, podendo assim pleitear esclarecimentos do gestor público. Já em relação ao Balanço Atuarial, caberia lembrar que nas projeções atuariais é considerado o saldo da disponibilidade e aplicações acrescido da variação da inflação e da meta atuarial, independentemente de se estar registrando somente patrimonial ou também o orçamentário.

Prosseguiu, ainda da análise do Relatório Técnico em questão, no que diz respeito ao “Critério de reconhecimento contábil adotado impacta ainda na consolidação das contas do Governador, já que esses valores são reconhecidos indevidamente como receita orçamentária, e, ainda, nos relatórios fiscais da LRF, visto que foi considerado na Receita Corrente Líquida o montante dos registros indevidos, bem como no reconhecimento e pagamento indevido do PASEP sobre esses valores”, seria fundamental dizer que os registros seriam considerados indevidos se não fossem novos recursos financeiros ingressados no exercício, ora, se não pudessem ser vistas sob as diversas óticas que caracterizam a receita pública no orçamento estadual.

Segundo a defesa, corrobora para tanto, o extrato, que é documento oficial para registrar o rendimento auferido em instituições financeiras públicas e particulares. Na mesma linha, tem-se o entendimento da IPC-14, o qual está sendo alvo de análise pela equipe técnica do IPAJM, a fim de criação de entendimento novo para a contabilidade pública e correção, somente no que diz respeito à contabilização dos rendimentos do RPPS. Nota-se que a aplicação em fundos de investimentos não é um título recebido por aplicar recursos com intuito de financiar, como é o caso do título do tesouro, debentures ou ações.

Destacou que a IPC-14 rege quanto a base de cálculo do PASEP mensal, “quanto aos aspectos tributários, dada a diversidade de entendimentos, não se adentra no mérito da base de cálculo nem do momento de incidência de tributos, em particular do Pasep”. Contudo, a Lei 9.715/98 é clara ao informar que a contribuição ao PIS/PASEP, pelas pessoas jurídicas de direito público, será apurada mensalmente com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. Assim, a orientação de reconhecer os rendimentos somente no resgate não convalida com doutrinamentos externados em livros gerais de contabilidade ou pelos auditores fiscais da RFB, nem mesmo para os contadores, pois, para estes, a informação de rendimento auferido no mês demonstrado em extrato bancário é receita e deverá ser registrada como tal. Por outro lado, a efetivação de tal procedimento, conforme IPC-14, afetaria a base de cálculo do PASEP, uma vez que haverá redução de praticamente todo o valor de rendimento na base de cálculo, significando arrecadação menor do PASEP para o Estado.

Argumentou que, entende-se que ao se tomar essa orientação de que os rendimentos do RPPS são reconhecidos como receita orçamentária somente no resgate, então deveria se levantar todos os valores pagos de PASEP nos últimos 05 (cinco) anos e pedir restituição/compensação junto à Receita Federal (RFB) e como explanado, poderá haver entendimento diverso pela RFB e não é do interesse desta Autarquia Previdenciária Estadual ter prejuízos financeiros em momento futuro.

A defesa considerou que, apesar do exposto, com a publicação em 2018, da IPC 14, que tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade e da área previdenciária quanto à contabilização e gestão de recursos do RPPS, sendo que a

mesma mantém o entendimento da IPC 09, o IPAJM viria buscando, junto às instituições bancárias oficiais, a elaboração de documento hábil para os devidos registros contábeis a partir do exercício de 2020. Isto porque o Instituto entende que os extratos bancários disponibilizados atualmente (de acordo com as normas do Banco Central) não são suficientes para atendimento da IPC 14, e para efetuar os registros de forma coerente sobre os aspectos contábeis e fiscais seria necessário documentos oficiais, já que não se poderia basear em relatórios gerenciais e estar à margem da vulnerabilidade de possíveis auditorias da Receita Federal.

Por fim, a defesa solicitou que, haja vista a inexistência de previsão normativa que estabeleça expressamente a forma de reconhecimento dos investimentos realizados pelo RPPS, bem como os procedimentos que vêm sendo tomados para resolver a forma de contabilizar os rendimentos do RPPS, essa irregularidade seja transformada em recomendação para a próxima prestação de contas anual do ordenador de despesas.

Em análise aos fatos e justificativas, o entendimento técnico foi de que, tanto o MCASP quanto a IPC 14 (Procedimentos Contábeis relativos aos RPPS) e o Parecer Consulta TC 005/2015 – Plenário, seriam equânimes na forma de contabilizar as variações patrimoniais relativas aos investimentos, tendo estabelecido em suma, que os ganhos e perdas devem ser registrados contabilmente em CONTAS PATRIMONIAIS aumentativas e diminutivas, e em CONTAS ORÇAMENTÁRIAS, somente no momento de sua efetiva realização.

Ainda conforme entendimento técnico, apesar de não ser de observância obrigatória, o IPC 14 já demonstra o entendimento da própria STN acerca da contabilização dos investimentos para os RPPS, não existindo motivos plausíveis para a sua não observância. E não apenas isso, o Parecer Consulta TC 05/2015 possui caráter normativo e prejudgado da tese, conforme dispõe a Lei Orgânica do TCEES (Lei Complementar Estadual 621/2012).

Segundo RTC, as normas exigem tratamentos distintos com relação aos registros, em contas patrimoniais e orçamentárias, quanto ao reconhecimento das variações de investimentos dos RPPS. Neste caso, o registro da receita orçamentária seria justificável caso ocorresse o resgate do valor investimento, ou pelo recebimento de alguma bonificação ou juros, momento em que o valor do ganho seria devidamente

registrado como receita orçamentária, conforme item 133 da IPC 14 – Procedimentos Contábeis relativos aos RPPS, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). E de acordo com a STN, se não houver a realização dos investimentos, para realizar o registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimento do RPPS, caberia tão somente o reconhecimento de suas variações por meio de VPA e VPD.

Sendo assim, na realização do registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimento do RPPS, quanto aos ASPECTOS PATRIMONIAIS, os ganhos seriam reconhecidos por meio de VPA (variação patrimonial aumentativa) e as perdas, reconhecidas por meio de VPD (variação patrimonial diminutiva). Quanto aos ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS, os ganhos podem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita quando o investimento for realizado financeiramente.

Com isso, a falta dessa prática na contabilização do IPAJM, além de contrariar a Lei 4.320/1964, também contraria o Parecer Consulta TC 05/2015 – Plenário, que dispõe que as variações ocorridas nos investimentos somente devem ser registradas orçamentariamente no momento da efetiva arrecadação. Conforme considerações deste Parecer, nos investimentos do RPPS, embora os ganhos apurados durante o exercício sejam reconhecidos como Variações Patrimoniais Aumentativas, apenas os ganhos auferidos (pelo resgate ou alienação do investimento) serão contabilizados como receitas do ponto de vista orçamentário. Sendo assim, não há como confundir a valorização do título conforme sua marcação a preço de mercado com a remuneração do capital investido, mediante o pagamento periódico de juros e rendimentos, cuja situação o procedimento contábil é de realização da respectiva receita orçamentária patrimonial.

Diante disso, a VALORIZAÇÃO dos investimentos em títulos ou valores mobiliários, ou das cotas de fundos de investimentos cujas carteiras estejam representadas por títulos públicos federais, por não possuir natureza de receita orçamentária, visto que ainda não houve sua efetiva arrecadação, deve ser contabilizada como variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, decorrente de acréscimos patrimoniais.

A análise técnica observou que o próprio MCASP, no item 3.3, da Parte I (Procedimentos Contábeis Orçamentários), que trata do Registro da Receita

Orçamentária, orienta que o reconhecimento da receita orçamentária deve ocorrer no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa Lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Ressalta-se das considerações técnicas que sob a ótica orçamentária, essa regra faz total sentido, pois ocorre para evitar a consignação no orçamento de receitas que não serão realizadas, para evitar a consignação de despesas orçamentárias sem a devida cobertura. Ou seja, trata-se de uma regra de gestão fiscal, não se deve gastar mais do que ganha. Sob o aspecto previdenciário, esses recursos são vinculados à finalidade específica, qual seja, pagamento dos benefícios futuros de aposentadorias e pensões dos segurados do Fundo Previdenciário. Uma das características desse fundo é a necessidade de capitalização para formação de reservas financeiras, pois o número de aposentadorias e pensões só é baixo por se tratar de um fundo relativamente jovem. Com isso, a maior parte dos recursos são aplicados em investimentos de longo prazo, a fim de se garantir maior rentabilidade. Entretanto, seria incompatível com a finalidade ao qual se destina, que o montante das variações dos investimentos seja registrado como receita orçamentária, ou seja, para financiar uma despesa ao qual está vinculado e que tão cedo não será efetivada. E o pior, sem que a receita seja efetivamente arrecadada.

Além disso, cabe observar das considerações técnicas, que o item 3.4, da Parte I (Procedimentos Contábeis Orçamentários) do MCASP, ao abordar o relacionamento do regime orçamentário com o regime contábil, dispõe que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício. E nesse sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os atos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros. Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador.

Nessa questão, a análise técnica salientou que ao reconhecer os ganhos patrimoniais como receitas orçamentárias sem a realização financeira, persistiria a dúvida de qual seria o lançamento contábil no efetivo resgate, já que não se poderia registrar a receita orçamentária em duplicidade, e dessa forma, caberia ao IPAJM analisar todas as aplicações financeiras, identificando os saques/resgates e recebimentos de juros ou remuneração sobre os investimentos, a fim de apurar o valor correto das receitas orçamentárias.

Prosseguindo, esse critério de reconhecimento contábil adotado impacta no resultado previdenciário do Fundo Previdenciário, na medida em que considera a MARCAÇÃO A MERCADO dos investimentos como receita previdenciária, e impacta, ainda, na consolidação das contas do Estado, já que esses valores são reconhecidos, indevidamente, como receita orçamentária, e ainda, nos relatórios fiscais da LRF, visto que foi considerado, na Receita Corrente Líquida, o montante dos registros indevidos, bem como no reconhecimento e pagamento indevido do PASEP sobre esses valores.

Desse modo, considerando o impacto nos resultados orçamentários e fiscais do Estado, bem como nos relatórios fiscais exigidos pela LRF, e tendo em vista que os argumentos apresentados pela defesa não foram suficientes no sentido de sanar a irregularidade verificada de registros orçamentários indevidos com remuneração de investimentos, no Fundo Previdenciário, **mantenho a irregularidade.**

IV. DO JULGAMENTO

IV.1 - DA ANÁLISE DE CONDUTA DO RESPONSÁVEL (conforme preceitua o art. 28 da LINDB)

Responsável: José Elias do Nascimento Marçal – presidente executivo

A irregularidade atribuída ao ato praticado pelo responsável é: **Registros orçamentários indevidos com remuneração de investimentos, no fundo previdenciário** (item 6.1 do Relatório Técnico 00169/2022-8).

Pois bem, destaco que diante do art. 28, da LINDB passou-se a avaliar as condutas a partir da existência de dolo ou de erro grosseiro, e não mais de culpa, independentemente de sua gradação (levíssima, leve ou grave).

Em sendo assim, uma vez reconhecida a irregularidade, exsurge a **necessidade de se analisar a culpabilidade do agente, de forma que esta passa a ser o principal fator a ser considerado no julgamento**. Se o ato é contrário a lei, não há que se questionar a irregularidade, no entanto, faz-se necessário analisar se aquele ato é culpável.

Conforme trouxe a ITC 3726/2022-1, o mesmo indício de irregularidade foi apurado na análise técnica das Contas do Governador do exercício de 2017, já tendo sido apreciado e mantido pelo Plenário deste Tribunal de Contas, inclusive com a emissão de determinação por meio do Parecer Prévio TC 52/2018 (Processo TC 4021/2018):

1.2 Determinar, nos termos do art. 1º, inciso XVI, da Lei Complementar Estadual 621/2012, c/c o art. 329, § 7º, do Regimento Interno do TCEES (Resolução TC 261/2013), ao governo do estado e aos seguintes órgãos para o cumprimento do exposto a seguir:

[...]

1.2.3 ao IPAJM e à Sefaz, para que somente efetuem o registro da receita orçamentária das variações nas contas dos investimentos quando da sua efetiva realização, nos termos do MCASP, IPC 09 e Parecer Consulta TC 5/2015 – Plenário, a ser providenciado no próximo planejamento governamental (subseção 5.3.2.1 do Relatório Técnico 00116/2018-8)

Destaca-se que tal indício foi apontado na PCA/2017 do Governador, diante do seu impacto na consolidação das Contas do Estado. Contudo, o indicativo se origina nos atos de gestão no IPAJM, na forma de contabilização das remunerações de investimentos do Fundo Previdenciário.

Posteriormente, essa Egrégia Corte de Contas ao emitir Parecer Prévio referente **as Contas do Governador de 2019 (Processo TC- 03333/2020-1), estabeleceu prazo para adequação dos registros contábeis, nos termos do MCASP, IPC 14 e do Parecer Consulta TC 5/2015 –PLENÁRIO até o exercício de 2022**, conforme o item 1.2.4 do Parecer Prévio 00072/2020-1:

1.2. DETERMINAR, nos termos do art. 1º, inciso XVI, da Lei Complementar Estadual nº 621, de 8 de março de 2012, c/c o art. 329, § 7º, do Regimento Interno do TCEES (Resolução TC261, de 4 de junho de 2013):

[...]

1.2.4 Ao IPAJM e à Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz), até o exercício de 2022 que somente efetuem o registro da receita orçamentária das variações nas contas dos investimentos quando da sua efetiva realização, nos termos do MCASP, IPC 14 e do Parecer Consulta TC 5/2015 –P (subseção 5.2 do Relatório Técnico 48/2020).

Todavia, foi interposto Recurso de Reconsideração pelo Governo do Estado (Processo TC- 04645/2020-2) quanto às determinações constantes no Parecer Prévio 00072/2020-1 (Processo TC-3333/2020-1), sendo que, por meio do Parecer Prévio 00088/2021-1 (Certidão de Trânsito em Julgado 01554/2021-6) a determinação em relação ao item 1.2.4 do Parecer Prévio 00072/2020-1 foi convertida em recomendação:

1. PARECER PRÉVIO TC-088/2021:
VISTOS, relatados e discutidos estes autos, RESOLVEM os conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo voto do então relator, Conselheiro Sérgio Aboudib Ferreira Pinto, computado conforme o art. 86, § 2º do Regimento Interno, em:
[...]

1.3. RECOMENDAR, nos termos do art. 329, § 7º, do Regimento Interno do TCEES (Resolução TC 261/2013), ao governo do estado e aos seguintes órgãos para o cumprimento do exposto a seguir:
[...]

1.3.4. Ao IPAJM e à Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz), até o exercício de 2022 que somente efetuem o registro da receita orçamentária das variações nas contas dos investimentos quando da sua efetiva realização, nos termos do MCASP, IPC 14 e do Parecer Consulta TC 5/2015 –P (subseção 5.2 do Relatório Técnico 48/2020).

Observa-se ainda que o presente achado também tem sido objeto de análise nas Prestações de Contas do IPAJM em sede dos processos TC 09002/2018-5

(exercício 2017), TC 10208/2019-1 (exercício 2018), TC 04778/2020-1 (exercício 2019) e TC 03921/2021-1 (exercício 2020).

Diante dos fatos narrados acima, é possível constatar que o presente achado tem sido objeto de diversas decisões por esta Egrégia Corte de Contas, gerando impacto na conduta empreendida pelo gestor como Presidente Executivo do Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do Espírito Santo - IPAJM, no exercício de 2021.

Desse modo, considerando os Pareceres Prévios proferidos por este Tribunal de Contas, entendo por **manter no campo da ressalva o presente achado**, divergindo do entendimento técnico e ministerial.

Contudo, tendo em vista o impacto nos resultados orçamentários e fiscais do Estado, bem como nos relatórios fiscais exigidos pela LRF, **determino** ao IPAJM, até o exercício de 2024 que somente efetuem o registro da receita orçamentária das variações nas contas dos investimentos quando da sua efetiva realização, nos termos do MCASP, IPC 14 e do Parecer Consulta TC 5/2015 –P (subseção 5.2 do Relatório Técnico 48/2020);

V. CONCLUSÃO

Desta feita, **divergindo do entendimento técnico e ministerial**, e VOTO no sentido de que o colegiado desse Tribunal de Contas aprove a seguinte minuta que submeto à consideração de Vossas Excelências.

RODRIGO COELHO DO CARMO

Conselheiro Relator

1. ACÓRDÃO TC-1442/2022:

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

1.1. Manter a seguinte irregularidade passível de ressalva:

1.1 1.Registros orçamentários indevidos com remuneração de investimentos, no fundo previdenciário (item 6.1 do Relatório Técnico 00169/2022-8).

1.2. Julgar REGULAR COM RESSALVA a Prestação de Contas Anual do **Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do Espírito Santo**, exercício financeiro de **2021**, sob a responsabilidade do **Sr. José Elias do Nascimento Marçal**, no exercício das funções de ordenador de despesas, nos termos do art. 84, inciso II³, da Lei Complementar nº 621/2012, dando-se a devida **QUITAÇÃO** ao responsável, conforme artigo art. 86⁴ da mesma lei;

1.3. DETERMINAR ao IPAJM, até o exercício de 2024 que somente efetuem o registro da receita orçamentária das variações nas contas dos investimentos quando da sua efetiva realização, nos termos do MCASP, IPC 14 e do Parecer Consulta TC 5/2015;

1.4. Dar CIÊNCIA ao interessado e, após o trânsito em julgado, **ARQUIVE-SE.**

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 01/12/2022 – 60ª Sessão Ordinária do Plenário.

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun (presidente), Rodrigo Coelho do Carmo (relator), Sebastião Carlos Ranna de Macedo, Sérgio Manoel Nader Borges e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

4.2. Conselheiros substitutos: Márcia Jaccoud Freitas (em substituição) e Marco Antonio da Silva (em substituição).

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

Presidente

II- regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, que não seja de natureza grave e que não represente dano injustificado ao erário;

4 Art. 86. Art. 86. Quando julgar as contas regulares com ressalva, o Tribunal dará quitação ao responsável e lhe determinará, ou a quem lhe haja sucedido, quando for o caso, a adoção das medidas necessárias à correção das impropriedades ou faltas identificadas, de modo a prevenir a reincidência. (Redação dada pela LC nº 902/2019 – DOE 9.1.2019).

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

Relator

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

CONSELHEIRA SUBSTITUTA MÁRCIA JACCOUD FREITAS

Em substituição

CONSELHEIRO SUBSTITUTO MARCO ANTONIO DA SILVA

Em substituição

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS LUIS HENRIQUE ANÁSTÁCIO DA SILVA

Procurador-geral

FLÁVIA BARCELLOS COLA

Secretária-geral das Sessões em substituição