

## GRUPO I - CLASSE V - PLENÁRIO

TC 015.529/2010-0

[Apenso: TC 007.543/2010-7]

Natureza: Auditoria

Interessado: Tribunal de Contas da União

Unidades: Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e Ministérios da Defesa, da Fazenda, da Previdência Social, e do Planejamento, Orçamento e Gestão

SUMÁRIO: AUDITORIA NO SISTEMA BRASILEIRO DE PREVIDÊNCIA PÚBLICA. AVALIAÇÃO DOS DÉFICITS, FONTES DE FINANCIAMENTO E EQUILÍBRIO ATUARIAL DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA GERAL (RGPS), DOS SERVIDORES CIVIS (RPPS) E DOS MILITARES. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES. ARQUIVAMENTO.

## RELATÓRIO

Trata-se de auditoria nos sistemas públicos de previdência, com o objetivo de investigar questões relativas ao financiamento, apuração de resultado e equilíbrio de suas contas, bem como se o registro contábil desses fatos produzem informações íntegras, tempestivas e pertinentes.

2. Apresento, a seguir, com pequenas supressões, o abrangente e bem elaborado estudo realizado pelos auditores federais da 5ª Secex Jorge Mendes de Oliveira Castro Neto, Pietro de Oliveira Costa e Marcos Lima de Matos.

*“1.1. Visão geral do objeto (trecho extraído do TC-007.543/2020-7, fl. 13)*

*O levantamento anteriormente realizado forneceu uma visão geral dos sistemas brasileiros de previdência pública, do qual alguns trechos são, por oportuno, reproduzidos a seguir (fl. 13):*

*‘Os sistemas previdenciários podem ser classificados como de repartição simples, de capitalização ou misto. No regime de repartição simples as contribuições dos participantes ativos financiam os gastos com os aposentados e pensionistas, sendo, portanto, baseado no princípio da solidariedade. O regime de capitalização se baseia na constituição individual de poupança, de acordo com o qual cada segurado contribui ao longo dos anos de atividade com uma quantia que possibilita o pagamento de seu benefício quando de sua aposentadoria. Nesse tipo de regime, o valor do benefício será proporcional ao montante de contribuição, acrescido dos rendimentos do capital investido. No sistema misto, há uma combinação dos dois regimes anteriores, de tal sorte que as regras de repartição simples valem para benefícios com valores abaixo de um determinado limite, a partir do qual as regras de capitalização passam a vigorar.*

*No sistema de previdência pública no Brasil predominam as regras de repartição simples, tendo em vista que a Constituição Federal estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. Na esfera federal, o sistema de previdência pública engloba três diferentes regimes, a saber, o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos Civis da União (RPPS) e os Encargos Financeiros da União com os militares inativos e seus pensionistas. Cada um desses regimes está instituído por regramento jurídico próprio, cada qual definindo regras específicas de financiamento e de usufruto dos benefícios previstos.*

*As quantidades de benefícios mantidos por esses regimes são significativas. Pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) foram pagos, em dezembro de 2009, mais de 27 milhões de benefícios, distribuídos em mais de 60 espécies. O Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS) e o regime dos militares mantêm, respectivamente, mais de 650 mil e 330 mil benefícios, incluindo aposentadorias e pensões.*

*O Governo Federal estima que, tomados em conjunto, esses regimes previdenciários gerarão uma despesa de R\$ 309 bilhões em 2010, o que corresponde a aproximadamente 9,28% do Produto Interno Bruto (PIB). Considerando as receitas de contribuições previdenciárias, são estimados resultados negativos na ordem de R\$ 52 e R\$ 24 bilhões, que representam 1,57% e 0,73% do PIB, respectivamente, para o RGPS e RPPS, e despesas na ordem de R\$ 21 bilhões (excluindo as contribuições para pensões) com os militares inativos, valores que, somados, correspondem a 2,94% do PIB estimado (Relatório Resumido da Execução Orçamentária, DOU de 29/1/2010, Anexo IV do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias). Os déficits estimados para 2044, para o RGPS e o RPPS, saltam para R\$ 681 e R\$ 89 bilhões (2,85% e 0,36% do PIB), respectivamente, sendo que as despesas com o regime dos militares permaneceria relativamente constante.'*

*Os regimes de previdência pública da União têm sido tema de inúmeros debates e controvérsias a respeito do nível de equilíbrio financeiro e atuarial que eles apresentam, das suas fontes de financiamento, das reformas ou mudanças necessárias para adequá-los, dentre outras questões. Volumes tão expressivos de recursos, que afetam as vidas de aproximadamente 30 milhões de pessoas, não poderiam deixar de ser motivo de grandes discussões.*

*A presente auditoria insere-se nesse contexto para examinar o arcabouço jurídico-contábil e os resultados dos sistemas, bem como os procedimentos adotados para apuração e divulgação desses resultados.*

### 1.2. Objetivo e questões de auditoria

*O principal objetivo da presente auditoria foi examinar a consistência e legalidade das receitas e despesas que têm sido incluídas na apuração dos resultados dos três regimes de previdência pública da União: RGPS, RPPS e Encargos Financeiros da União com Militares Inativos e seus Pensionistas.*

*As seguintes questões de auditoria nortearam a execução dos trabalhos, relacionadas ao resultado dos regimes, sua apuração e divulgação:*

*a) Há equilíbrio financeiro e atuarial no sistema previdenciário dos militares e servidores civis da União, conforme o mandamento previsto na Constituição Federal?*

*b) Os procedimentos adotados para apurar os resultados financeiros e atuariais do RPPS e encargos com militares são adequados e confiáveis?*

*c) Os atuais demonstrativos de apresentação dos resultados evidenciam suficientemente a situação do RPPS e encargos com militares?*

*d) Há equilíbrio financeiro e atuarial no Regime Geral de Previdência Social (RGPS)?*

*e) A arrecadação e a renúncia de receitas previdenciárias são suficiente e adequadamente evidenciadas no resultado do RGPS?*

*f) A contabilização do resultado do RGPS evidencia suficientemente as despesas com benefícios?*

### 1.3. Metodologia adotada

*Os trabalhos guiaram-se pelos Padrões de Auditoria de Conformidade, aprovados pela Portaria-Segecex n° 26, de 19/10/2009.*

*A parte inicial do trabalho consistiu em exame documental referente às regras, resultados e demonstrativos contábeis concernentes aos três regimes previdenciários. Dentre os diversos documentos analisados, particular atenção foi alocada aos demonstrativos previdenciários incluídos nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO), Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), bem como às publicações Boletim Estatístico da Previdência Social (BEPS) e Anuário Estatístico da Previdência Social (AEPS) do Instituto Nacional do Seguro Social, referentes aos anos de 2001 a 2010. Com base nessas informações, foram realizadas entrevistas com os gestores para esclarecer dúvidas e obter mais subsídios a respeito dos resultados de cada regime, dos procedimentos adotados para apuração desses resultados, e dos demonstrativos utilizados para divulgação dos resultados.*

*Entrevistas com gestores foram realizadas nos seguintes órgãos: a) no Ministério da Previdência Social (MPS): Secretaria de Políticas da Previdência Social (SPS), Departamento do Regime Geral de Previdência Social da SPS, e Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público da SPS; b) no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS): Diretoria de Benefícios e Diretoria de Orçamentos, Finanças e Logística; c) no Ministério da Fazenda (MF): Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN); d) no Ministério da Defesa (MD): Secretaria de Organização Institucional (Seori); e e) Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP): Secretaria de Recursos Humanos (SRH). A equipe, então, elaborou extratos das entrevistas e enviou ofícios de requisição a cada um dos órgãos para obter esclarecimentos adicionais. Requisições foram também enviadas para a Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/MF).*

*Com o intuito de verificar as informações constantes nos demonstrativos contábeis dos regimes, publicados no RREO, PLDO e LDO, nas respostas dos órgãos às requisições e nos montantes das contribuições previdenciárias de alguns órgãos, foram realizadas também consultas ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), nos seus modos operacional e gerencial.*

*Com base nos resultados de consultas ao Siafi, foram enviadas requisições e informações aos seguintes tribunais com o intuito de esclarecer os valores dos recolhimentos de contribuição previdenciária: a) Tribunais Eleitorais do Maranhão (TRE/MA), Santa Catarina (TRE/SC), Amazonas (TRE/AM), Minas Gerais (TRE/MG), Mato Grosso (TRE/MT), Tocantins (TRE/TO), Acre (TRE/AC), Distrito Federal (TRE/DF), e Amapá (TRE/AP); e b) Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região.*

*Também foram realizadas análises de dados, com a utilização do software Audit Command Language (ACL), a fim de verificar a consistência de informações constantes dos bancos de dados usados pela SPS/MPS para elaborar as projeções atuariais do RPPS.*

*Uma das principais limitações enfrentadas pela equipe de auditoria esteve relacionada a dificuldades em acessar informações a respeito do recolhimento de contribuições previdenciárias afetas aos tribunais eleitorais e do trabalho, haja vista que cada tribunal conta com um sistema de pagamento próprio, cujas informações não são auditáveis externamente, como o são, por exemplo, as informações concernentes ao Executivo com base no Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos do Governo Federal (Siape). Para verificar as informações no sistema de pagamento, a equipe precisaria visitar cada um dos tribunais, tarefa que extrapolaria o período de tempo definido para a auditoria. Portanto, as informações a respeito das contribuições previdenciárias dos tribunais tiveram que ser coletadas de forma agregada, para cada tribunal, com base em extrações do Siafi. Elas foram, então, comparadas àquelas prestadas pelos próprios tribunais.*

*Outra dificuldade enfrentada no desenvolvimento do trabalho foi a ausência de um profissional especializado em atuária na composição da equipe, o que restringiu as análises das avaliações atuariais a exames das premissas adotadas. Projeções atuariais alternativas com base em premissas diversas foram realizadas de forma aproximada.*

#### 1.4. Volume de recursos fiscalizados e benefícios esperados

*Na presente auditoria não houve fiscalização direta do uso de recursos, ou seja, não foi fiscalizado, por exemplo, se o pagamento dos benefícios ou o recolhimento das contribuições foram de fato efetuados ou se foram efetuados nos montantes especificados em lei. A auditoria restringiu-se a fiscalizar se os números constantes nos demonstrativos contábeis eram consistentes com aqueles constantes no Siafi ou em outras fontes de registro (e.g., boletins, anuários, respostas a requisições).*

*Os principais benefícios esperados do presente trabalho relacionam-se à melhoria da gestão dos regimes previdenciários públicos da União, que podem advir de: a) sugestões de ações legislativas que poderão melhorar o processo de arrecadação e controle de contribuições; e b) recomendações e alertas para aprimorar os procedimentos de apuração e divulgação dos resultados dos regimes, que poderão aumentar a transparência das contas previdenciárias.*

#### 1.5. Processos Conexos

*O relatório de levantamento de que trata o processo TC-007.543/2020-7 (fls. 20-26), apenso ao presente processo, contém síntese dos principais trabalhos recentes do TCU relacionados a receitas e despesas dos sistemas previdenciários, cujos aspectos mais relevantes estão listados a seguir:*

*a) Relatório de inspeção a respeito das receitas e despesas da seguridade social (TC - 928.231/1998-4): constatação da necessidade de identificação dessas receitas e despesas para separá-las daqueles pertencentes ao orçamento fiscal e necessidade de acompanhamento anual dessas contas (Decisões n.ºs 550/1995, 209/1998 e 1.511/2002 do Plenário);*

*b) Relatório sobre as Contas de Governo de 2002 (TC-006.113/2003-6): ressaltou a necessidade de separação dos orçamentos fiscal e da seguridade social; enfatizou os critérios para identificação das receitas e despesas da seguridade; quanto ao RGPS, constatação de grande déficit rural, dos efeitos dos aumentos do salário mínimo, do grande volume de renúncias previdenciárias, da necessidade de separação de benefícios assistenciais dos previdenciários, e do grande volume de créditos previdenciários com baixa taxa de recuperação; quanto ao RPPS, indicação de que não se constitui em regime previdenciário em sentido estrito, e registro do grande número de celetistas (650 mil) que ingressaram para o regime sem a devida contribuição;*

*c) Relatório sobre as Contas de Governo 2003 (TC-004.832/2004-9): quanto ao RGPS, ressaltou a necessidade de segregação dos orçamentos fiscal e da seguridade, o crescimento do déficit, e as razões para esse crescimento (outras fontes da seguridade também fazem parte do RGPS, alta taxa de informalidade e de renúncias previdenciárias); quanto ao RPPS, ressaltou a não criação do fundo previsto constitucionalmente, e a necessidade de tábua de mortalidade específica (Acórdão n.º 1.465/2003 do Plenário e TC-007.208/2003-6); quanto aos militares, ressaltou que o sistema não se caracteriza propriamente como regime previdenciário, pois não prevê contribuição para aposentadorias;*

*d) Relatório sobre as Contas de Governo de 2004 (TC-005.917/2005-0): ressaltou o déficit do RGPS e o fato de que o regime teria sido superavitário se não houvesse a Desvinculação de Receitas da União (DRU);*

*e) Relatório sobre as Contas de Governo de 2005 (TC-008.422/2006-5): recomendação à Presidência da República, às Presidências do Senado Federal e da Câmara dos Deputados e ao Ministério Público da União que adotassem medidas cabíveis para reverter os efeitos da DRU sobre o orçamento da seguridade social;*

*f) Relatório sobre as Contas de Governo de 2006 (TC-010.565/2007-3): quanto ao RGPS, salientou o grande volume de renúncias de receitas previdenciárias e o impacto atuarial delas, o forte desequilíbrio dos benefícios rurais, e o efeito sobre o déficit de benefícios assistenciais, como a aposentadoria por idade; quanto ao RPPS, ressaltou a grande quantidade de pessoas que passaram a usufruir dos benefícios sem as devidas contribuições;*

*g) Relatório sobre as Contas de Governo de 2007 (TC-010.119/2008-7): registrou o enorme déficit do RGPS, salientando a insuficiência de contribuição do setor rural, elevado grau de informalidade existente nas relações de trabalho, o grande volume das renúncias de receitas previdenciárias, e a nova proposta de contabilizar separadamente os resultados para as clientelas urbana e rural; quanto ao RPPS, o TCU recomendou que fosse adotado um sistema contributivo, individualizado e capitalizado para os futuros servidores, sem prejuízo de equacionar o passivo existente, a respeito de que o MPS se pronunciou pela inviabilidade financeira da proposta;*

*h) Relatório sobre as Contas de Governo de 2008 (TC-008.813/2009-2): quanto ao RGPS, ressaltou o enorme déficit do regime e a ausência de informações a respeito do volume de renúncias previdenciárias efetivas; quanto ao RPPS, registrou o grande déficit do regime e incluiu uma ressalva referente a inconsistências na contabilização das receitas e despesas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social (envolvendo a contribuição patronal e transferências intraorçamentárias);*



i) *Processos concernentes aos créditos previdenciários: acompanhamento de créditos previdenciários até o exercício de 2006, por meio dos processos TC-003.587/2004-6, TC-020.225/2005-9, TC-008.002/2003-6 e TC-022.278/2006-0, utilizando metodologia definida no Acórdão nº 1.864/2004 – Plenário. A partir do disposto no item 9.6 do Acórdão nº 499/2009 – Plenário, a lista atualizada de devedores da Previdência Social deve ser apresentada pela RFB/MF em seu Relatório de Gestão (quanto a esse tema, ver também: Acórdão nº 315/2003 – Plenário, Decisão nº 585/1999 – Plenário, Decisão nº 649/2000 – Plenário, Decisão nº 1520/2002 – Plenário, Acórdão 1754/2003 – Plenário).*

## 2. DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS DA UNIÃO

*Tendo em vista que as regras de financiamento e benefícios diferem muito entre o RGPS e os regimes dos servidores civis e militares, os regimes são descritos separadamente a seguir. Primeiramente, apresenta-se uma visão geral e histórica dos regimes afetos aos servidores civis e militares, acompanhados dos achados de auditoria. As características gerais do RGPS são descritas posteriormente, juntamente com os respectivos achados.*

### 2.1. Visão geral

*O sistema de previdência dos servidores públicos da União organiza-se com base em dois conjuntos específicos de regras, um relacionado ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS), que abrange os servidores civis, e outro concernente aos Encargos Financeiros da União com os militares inativos e seus pensionistas. Esses regimes previdenciários englobam mais de 1,8 milhão de beneficiários e envolvem volumosas quantias de recursos. (...) em 2007, 2008 e 2009, as despesas anuais desses regimes totalizaram R\$ 52,6, R\$ 58,7 e R\$ 67,2 bilhões, respectivamente, enquanto as receitas de contribuições (incluindo a patronal) somaram R\$ 15,2, R\$ 16,5 e R\$ 20,2 bilhões, números estes que produziram déficits anuais de R\$ 37,4, R\$ 42,2 e R\$ 47,0 bilhões (dados extraídos do RREO, incluídos restos a pagar, ver item 2.7.3.2; Tabela 1, Anexo A). (...) de 2007 a 2009, houve aumento real do déficit relativamente à inflação monetária e ao valor do PIB.*

*Grande parte do déficit existente nesse sistema decorre de passivos financeiros resultantes de concepções político-administrativas, algumas muito antigas, que não concebiam o benefício de aposentadoria dos servidores públicos como fazendo parte de um regime previdenciário. De acordo com tal visão, contribuições para alguns benefícios não eram exigidas dos servidores. Por isso, conhecer a história do sistema de previdência dos servidores públicos da União pode auxiliar na compreensão de como essa característica não contributiva dos regimes tem sido modificada e, com isso, lançar luz sobre o desenho atual do sistema, seus resultados contábeis e sua forma de financiamento.*

### 2.2. Da história do sistema previdenciário dos servidores públicos da União

*Uma característica marcante dos regimes de previdência dos servidores públicos no Brasil, que os diferenciam de regimes na iniciativa privada, consiste no fato de que, por um longo período, a proteção social foi tratada como extensão da política de pessoal (CAMPOS/Marcelo B. L. B., Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos, 2ª edição, Editora Juruá: Curitiba, 2008, p. 45). Um dos atributos básicos deste modelo era o direito à aposentadoria que os servidores adquiriam em decorrência de terem trabalhado para o Estado, independentemente de terem contribuído para tal benefício. Contribuições dos servidores, quando existiam, financiavam benefícios para os dependentes, como as pensões ou serviços de assistência à saúde, dentre outros. As despesas com aposentadoria eram, nesse tipo de modelo, obrigações do Tesouro, da mesma forma que a remuneração dos servidores ativos (PINHEIRO/Vinicius C., Reforma da previdência e federalismo: o caso brasileiro, Conjuntura Social, MPAS/ACS: Brasília, 1999, v. 10, n. 1, p. 7-26).*

*A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 1891, já previa, em seu art 75, a concessão, aos servidores públicos federais, de aposentadoria por invalidez. A Constituição de 1934, em seu art 170, foi a primeira a estabelecer um conjunto de regras para aposentadoria dos servidores, dentre as quais vale destacar as seguintes: aposentadoria compulsória aos 68 anos de idade, aposentadoria ou reforma por invalidez e critérios para os respectivos*

*proventos, e vedação de proventos maiores que os vencimentos da atividade. Essas regras foram mantidas na Constituição Federal de 1937.*

*Em 1938, a criação do Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado (Ipase) representou um sistema mais organizado de proteção dos servidores, o qual constituía um instituto de previdência e assistência, voltado especialmente para assistência à saúde, já que as aposentadorias dos servidores eram encargos do Tesouro.*

*A Constituição de 1946 previa, para os servidores públicos, aposentadorias por invalidez, compulsória aos 70 anos, e voluntária a partir de 35 anos de serviço, bem como estabelecia regras para vencimentos integrais e proporcionais (art 191). Além disso, esse texto constitucional dispunha a respeito do cômputo integral para disponibilidade e aposentadoria de tempo de serviço público federal, estadual ou municipal (art 192), e da paridade entre os proventos do inativo e a remuneração dos ativos (art 193).*

*Essas regras foram mantidas na Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1/69, com os seguintes acréscimos: as mulheres poderiam se aposentar a partir de 30 anos de serviço; a aposentadoria voluntária seria concedida a professores depois de 30 e 25 anos de serviço para homens e mulheres, respectivamente; e, retomando ditame constante das Constituições de 1934 e 1937, os proventos da inatividade não poderiam exceder a remuneração percebida na atividade.*

*O texto original da Constituição de 1988 pouco alterou as condições então existentes para aposentadoria dos servidores. Uma das poucas alterações foi a previsão de pensão por morte com benefício no valor da totalidade dos vencimentos ou proventos do servidor falecido, até limite estabelecido em lei. Além disso, a Carta de 1988 dispôs, em seu art 39, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituiriam regime jurídico único e plano de carreira para os servidores da Administração Pública direta e indireta.*

*No âmbito da União, a Lei nº 8.112, de 11/12/1990, implementou o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União (RJU), regulamentando a determinação do art 39 da Magna Carta. Em sua redação original, o art 231 da Lei nº 8.112/1990 determinou que o Plano de Seguridade Social do servidor fosse custeado com o produto da arrecadação de contribuições sociais obrigatórias dos servidores dos três poderes, das autarquias e das fundações. O § 1º desse artigo definiu que a contribuição seria diferenciada em função da remuneração mensal e seria fixada em lei, enquanto o seu § 2º estabeleceu responsabilidade integral do Tesouro Nacional pelo custeio da aposentadoria. Esse § 2º do referido dispositivo sofreu veto presidencial, sob a alegação de que revelaria incongruência com outros dispositivos da mesma lei. A prevalecer o veto, o que não ocorreu, deveria ser criada, mediante lei, nova fonte de custeio dos benefícios de aposentadoria dos servidores, porquanto estes deixariam de ser responsabilidade integral do Tesouro Nacional.*

*A contribuição dos servidores prevista no art 231 da Lei nº 8.112/1990 foi regulamentada pelo art 9º da Lei nº 8.162, de 8/1/1991, fruto da conversão em lei da Medida Provisória nº 286, de 14/9/1990. Este último dispositivo fixou alíquotas de contribuição progressivas para os servidores, que variavam de 9 a 12%.*

*Isso representou uma majoração da alíquota de contribuição do servidor, haja vista que até a publicação da Lei nº 8.162/1991, a contribuição dos servidores estatutários era regida pela Lei nº 6.439/1977, regulamentada pelo Decreto nº 83.081/1979, alterada pelo Decreto-lei nº 1.910/1981, que fixava contribuição equivalente a 6%, correndo à conta do Tesouro Nacional o ônus decorrente das aposentadorias.*

*Ocorre que, em abril de 1991, o veto presidencial ao § 2º do art 231 da Lei nº 8.112/1990 foi derrubado pelo Congresso Nacional. Com a derrubada do veto, o custeio dos benefícios correspondentes à aposentadoria voltou a ser responsabilidade integral do Tesouro Nacional.*

*Os dispositivos legais que alteraram as alíquotas de contribuição dos servidores, a saber, art 231 da Lei nº 8.112/1990 e o art 9º da Lei 8.162/1991, foram objetos de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN 790-4), com pedido de cautelar. A medida cautelar foi deferida em*

outubro de 1992 e a decisão final, proferida em 26/02/1993, declarou inconstitucional o art 9º da Lei nº 8.162/1991 por ter violado o princípio da anterioridade (90 dias) e pela ausência da causa de majoração da contribuição devido à derrubada do veto presidencial. Tal decisão fez com que a situação legal pertinente às contribuições dos servidores estatutários retornasse ao seu estado anterior, a saber, alíquota de 6% e custeio das aposentadorias como responsabilidade do Tesouro Nacional.

Foi somente, a partir da Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/1993, com a inserção do § 6º no art 40, que passou a haver previsão constitucional para contribuição dos servidores para aposentadorias. O dispositivo estabeleceu que: 'As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei'. A referida emenda não incluiu Estados, Municípios ou o Distrito Federal e foi silente a respeito da contribuição patronal, apesar de mencionar que a União deveria manter o sistema juntamente com os servidores. A Lei nº 8.688, de 21/7/1993, regulamentou o mencionado dispositivo constitucional estabelecendo as alíquotas a serem aplicadas até 30/6/1994, as quais variavam de 9 a 12%, a depender da faixa de remuneração dos servidores. A partir de 1/7/1994, deveriam vigorar as alíquotas a serem estabelecidas no plano de Seguridade Social do Servidor, enviado ao Congresso Nacional. Tendo em vista que o mencionado plano não havia sido aprovado até o final de junho de 1994, o Executivo editou a Medida Provisória (MP) nº 560, em 26/7/1994, para estabelecer as alíquotas. Essa MP foi reeditada seguidas vezes e convertida na Lei nº 9.630, de 23/4/1998, mantendo as alíquotas aplicadas anteriormente.

Esse breve histórico demonstra que, até 1993, predominou a interpretação de que o benefício de aposentadoria concedido aos servidores no âmbito da União constituía-se em extensão administrativa do cargo público. O direito ao benefício decorria dos serviços prestados ao Estado, por muitos anos, independentemente de qualquer contribuição, como se fizesse parte do 'contrato' de trabalho. De acordo com essa visão a respeito do direito ao benefício de aposentadoria por parte dos servidores, não caberia pensar em 'regime' previdenciário, no sentido de um sistema que apresentasse equilíbrio entre receitas e despesas. As despesas com aposentadoria seriam, com base nesse entendimento pretérito, uma extensão dos encargos da União com pessoal.

Considerando apenas o período desde a Constituição de 1891, pode-se concluir que durante aproximadamente 102 anos servidores públicos federais se aposentaram sem qualquer tipo de contribuição como contrapartida a este benefício. Essa opção da sociedade, refletida nas decisões de seus constituintes e demais legisladores, gerou um enorme passivo para o Tesouro Nacional, que tem arcado com o custeio de centenas de milhares de aposentadorias para as quais não houve contribuição correspondente.

Como agravante e com substancial impacto, somou-se ainda a este passivo o custeio decorrente das aposentadorias dos trabalhadores celetistas empregados em cargos efetivos que foram integrados ao Regime Jurídico Único, efetivação esta possibilitada pelo art 243 da Lei nº 8.112/1990. Mais de 650 mil celetistas foram, desta forma, transformados em servidores públicos, que à época totalizavam apenas 150 mil. Esse processo de integração em massa gerou grande passivo para União, pois os recursos anteriormente arrecadados pelo RGPS referente às contribuições dos celetistas não foram destinados para o custeio da futura inatividade dos novos servidores (Contas de Governo 2002, TCU, p. 86, 526, 586).

Em resumo, o déficit hoje existente nas contas previdenciárias dos servidores públicos federais originou-se do passivo gerado pelo antigo 'regime' administrativo, durante o qual não havia contribuição dos servidores para aposentadoria. Somou-se a isso, o passivo decorrente do processo de integração de grande quantidade de celetistas aos quadros de servidores permanentes do funcionalismo público federal, sem que houvesse a respectiva compensação entre os regimes.

### 2.3. Dos resultados do regime de previdência dos servidores civis

A partir de 1993, no entanto, houve crescente preocupação com as despesas previdenciárias associadas aos servidores públicos, incluindo os da União, que resultou em reformas profundas no



*regime de previdência efetivadas desde 1998, com a Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, e a Lei nº 9.717, de 27/11/1998. O novo arcabouço normativo estabeleceu, de forma sólida, o conceito de regime próprio de previdência para os servidores públicos, introduzindo constitucionalmente, pela primeira vez, a concepção de regime previdenciário que deve apresentar equilíbrio financeiro e atuarial, suportado por contribuições dos servidores e da União.*

*Por equilíbrio financeiro, entende-se que as receitas previdenciárias arrecadadas durante um ano devem cobrir as despesas previdenciárias executadas no mesmo período. Por equilíbrio atuarial, entende-se que as contribuições previdenciárias futuras, trazidas a valor presente, devem ser suficientes para financiar as despesas futuras com benefícios, também trazidas a valor presente.*

*Com o propósito de viabilizar esse equilíbrio, a EC nº 20/1998 substituiu o conceito de 'tempo de serviço' por 'tempo de contribuição', introduziu a exigência de limites de idade e tempos mínimos na carreira e no cargo para aposentadorias por tempo de contribuição, e fixou regras de transição para os servidores empossados antes das novas regras. Ademais, houve permissão aos entes federados para adotar teto de pagamento para os benefícios de forma similar ao RGPS, condicionalmente à implantação de previdência complementar para os servidores, bem como para constituir fundos integrados pelas contribuições e outros ativos com o objetivo de assegurar recursos para pagamento dos benefícios.*

*A preocupação com o equilíbrio financeiro e atuarial do regime dos servidores públicos motivou também a EC nº 41, de 31/12/2003, regulamentada em parte pela Lei nº 10.887, de 15/6/2004, que estabeleceu, dentre outros pontos, que: a) as aposentadorias por tempo de contribuição e por idade teriam proventos proporcionais à média de remunerações utilizadas como base para as contribuições do servidor; b) os valores das pensões por morte seriam integrais até o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, acrescidos de 70% da parcela excedente a este limite; c) o reajuste dos benefícios não mais se daria com base na paridade com a remuneração dos servidores em atividade, mas seriam corrigidos de forma a preservar-lhes o valor real; d) contribuiriam para o regime, além dos servidores ativos, os inativos e pensionistas, bem como o respectivo ente público (contribuição patronal); e e) haveria apenas um regime próprio para os servidores titulares de cargos efetivos e apenas uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal. O Anexo 'C' deste relatório [não reproduzido aqui] sintetiza as principais alterações constitucionais trazidas pelas Emendas Constitucionais nºs 20/1998 e 41/2003.*

*A partir dessas alterações constitucionais e legais, o 'regime' administrativo de benefícios passou a ser substituído por um arcabouço conceitual mais próximo de um típico regime previdenciário, no qual a arrecadação proveniente da contribuição patronal e dos segurados deve ser suficiente para cobrir as despesas com benefícios. Várias das alterações introduzidas pelas EC nº 20/1998 e EC 41/2003 já foram instituídas no âmbito federal, tais como: idade mínima; tempo mínimo de contribuição; tempo mínimo na carreira e no cargo; contribuição de ativos, inativos e pensionistas; contribuição patronal; e redução no valor de pensão por morte para os benefícios que excedem o limite estabelecido para o RGPS. Algumas das novas regras, tais como as citadas nos itens 'b' e 'd' acima, passaram a valer para todos os servidores ativos, inativos e pensionistas, independentemente da data em que tomaram posse. Outras delas, como aquelas mencionadas nos itens 'a' e 'c', atingiram os servidores empossados após a promulgação da Lei nº 10.887/2004, havendo regras de transição para os anteriormente empossados.*

*No entanto, algumas dessas determinações constitucionais dependem de regulamentação legal e, por isso, ainda não foram implementadas. A criação de previdência complementar para os servidores da União, que se enquadra nessa condição, foi proposta pelo Projeto de Lei nº 1992/2007 que tramita atualmente no Congresso Nacional (Anexo I, V. 4, pp. 876-884). A previdência complementar é condição necessária para a adoção do valor teto para os benefícios previstos no RGPS e para a instituição do regime próprio, com fundos de financiamento.*

*Simultaneamente à tramitação do Projeto de Lei nº 1992/2007, foi elaborado pelo Executivo anteprojeto de lei (Anexo I, V. 1, pp. 234-266) para instituir o regime próprio de previdência dos*



*servidores públicos civis da União (RPPSU), os fundos para seu financiamento, e a definição do seu órgão gestor único. De acordo com esse anteprojeto, os servidores que ingressarem no serviço público federal depois da publicação da lei que instituirá a previdência complementar federal receberão benefícios com valores não superiores ao valor máximo fixado para os benefícios do RGPS, valores que seriam complementados com base em suas contribuições para previdência complementar. O regime de previdência complementar, por sua vez, seria instituído com base no critério de 'contribuição definida' e sistema de capitalização dos recursos.*

*A partir da aprovação desses normativos, o sistema de previdência dos servidores públicos civis da União estará regulamentado e poderá funcionar efetivamente como um regime previdenciário que satisfaça a determinação constitucional de equilíbrio financeiro e atuarial. O regime contará, durante algum tempo, com uma parcela não equilibrada decorrente de passivos gerados pelas regras anteriores que não exigiam contribuição para aposentadoria e pela integração de centenas de milhares de celetistas cujas contribuições não foram compensadas, como mencionado anteriormente. Prevendo essas duas situações, o referido anteprojeto de lei prevê dois fundos diferentes, um fundo financeiro, que garantiria benefícios para os servidores que tivessem ingressado no serviço público antes da instituição da previdência complementar, e um fundo previdenciário, que garantiria benefícios para os que tivessem ingressado após a instituição da previdência complementar.*

*Quanto aos resultados do regime dos servidores civis nos anos de 2007, 2008 e 2009 (dados do RREO; Tabela 1, Anexo A), as receitas de contribuições (dos servidores civis e a patronal) somaram R\$ 13,9, R\$ 14,9, e R\$ 18,5 bilhões, enquanto as despesas com benefícios totalizaram R\$ 35,0, R\$ 38,6, e R\$ 44,9 bilhões (incluindo restos a pagar não processados, ver item 2.7.3.2), respectivamente. Portanto, nesses anos o déficit apurado para o regime dos servidores civis foi igual a R\$ 21,1, R\$ 23,7, e R\$ 26,4 bilhões, respectivamente, conforme dados da STN/MF. Observa-se também (...) que o déficit aumentou de 2007 a 2009 em termos reais e relativamente ao PIB. O índice de cobertura das contribuições, obtida com base na porcentagem das despesas cobertas pelas contribuições, foi igual a 39,8%, 38,6% e 39,8%, em cada um dos três anos. Esses índices indicam um crescimento de cobertura relativo aos anos de 2004 (primeiro ano em que os dados da STN permitem essa discriminação) e 2005, quando os índices foram 25,2% e 35,4%, respectivamente.*

*Em sistemas previdenciários baseados em repartição simples, as contribuições dos participantes ativos financiam os gastos com os aposentados e pensionistas, sendo, portanto, baseado no princípio da solidariedade. Um dos índices relevantes para avaliação de regimes previdenciários desse tipo é a razão de dependência, isto é, o número de contribuintes ativos dividido pelo número de aposentados e pensionistas. No caso do regime próprio dos civis (...) a razão de dependência cresceu de 0,85 em 2004 para 0,97 em 2009. Esses dados indicam que, apesar da razão de dependência ter crescido nos últimos anos, ela está aquém do desejável, tendo em vista que há menos de um servidor na ativa para cada beneficiário do regime. Se for considerado que o servidor contribui com 11% sobre os seus rendimentos e a cota patronal representa um adicional de 22%, a contribuição associada a cada servidor soma aproximadamente 33% de seus rendimentos. Se for adicionada a esse valor a contribuição dos inativos e pensionistas, de 11% sobre o que exceder o teto do RGPS, pode-se concluir que seria necessário contar com uma razão de dependência igual a, pelo menos, 2,5, para que as contribuições cobrissem o total das despesas. Essa situação se deve em grande parte à integração ao regime de beneficiários que não contribuíram para seus benefícios. Cabe lembrar, porém, que, no caso dos servidores civis, os aposentados e pensionistas também contribuem para o regime, o que mitiga, conforme dito acima, a gravidade de uma baixa razão de dependência.*

*A sustentabilidade do regime dos servidores civis da União, a médio e longo prazo, pode ser avaliada com base nas projeções atuariais. Como indicam os resultados da avaliação atuarial do regime, realizada na data base de dezembro de 2009 e incluída no PLDO 2011 (Anexo 3, fls.104-115), haveria um déficit crescente do regime até 2035, que atingiria o valor nominal de R\$ 99,9 bilhões, o qual decresceria sistematicamente até 2103, quando se aproximaria de zero. Considerando valores relativos às estimativas do PIB, o déficit representaria 0,73% do PIB em 2010, subiria a 1,01% de*

2018 a 2020, e decresceria para 0,63% em 2035 e para 0,36% em 2044 (RREO 2009, Anexo 3, fl. 143).

*Apesar de haver alguns problemas procedimentais associados às projeções atuariais, abordadas no item 2.5 do presente relatório, esses dados sugerem que as modificações inseridas no sistema de previdência dos servidores públicos civis da União nos últimos 17 anos possibilitarão que o déficit do regime comece a ser sistematicamente reduzido daqui a 25 anos. Essas projeções foram elaboradas com base na premissa de não haver reposição de servidores, premissa que só é válida se houver aprovação dos normativos que instituírem as novas regras para os futuros servidores, incluindo a criação da previdência complementar. Assim, com as alterações efetivadas recentemente e a perspectiva de aprovação das novas regras, o enorme passivo gerado pelo 'regime' administrativo que vigorou por mais de 100 anos no ordenamento jurídico pátrio seria solucionado, mas apenas no longo prazo. Os benefícios devidos aos servidores ingressantes no sistema após a regulamentação do RPPSU não gerariam déficit, pois o novo regime seria equilibrado desde sua origem, com base em sistema de capitalização (de acordo com as propostas legislativas hoje existentes).*

*Portanto, com base nesses dados, pode-se concluir que o equilíbrio, no longo prazo, do regime previdenciário dos servidores públicos civis depende, crucialmente, da aprovação dos normativos que estabelecem as regras para a criação da previdência complementar, do regime próprio, dos fundos de financiamento e do órgão gestor único.*

*Por isso, propõe-se recomendar à Casa Civil da Presidência da República e às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que atuem no sentido de efetivar a regulamentação dos dispositivos constitucionais que tratam do regime próprio dos servidores civis, com o intuito de proceder às regulamentações previstas no caput e nos §§ 14 e 15 do art 40 da CF/88 e, com isso, viabilizar, no longo prazo, o equilíbrio financeiro e atuarial do regime, preconizado no caput desse mesmo art 40.*

#### *2.4. Dos resultados do regime de previdência dos membros das Forças Armadas*

*As modificações, relatadas anteriormente, introduzidas no arcabouço jurídico previdenciário atingiram apenas os servidores públicos civis, pois as regras para os militares da União não foram substancialmente alteradas. A base constitucional para isso foi a Emenda Constitucional nº 18, de 5/2/1998, que excluiu os membros das Forças Armadas do conjunto de servidores públicos da União. O acréscimo do § 3º ao art 142 estabeleceu que 'os membros das Forças Armadas são denominados militares (...)', distinguindo, desta maneira, as regras que se aplicariam aos servidores civis daquelas a serem aplicadas aos militares. Por conseguinte, as modificações das regras previdenciárias introduzidas pela EC nº 20/1998, mencionadas acima, não alcançaram os membros das Forças Armadas. Ademais, os militares foram explicitamente excluídos do regime próprio dos servidores civis, com base no § 20 do art 40, incluído pela nº EC 41/2003, que vedou a existência de mais de um regime e de mais de uma unidade gestora para cada ente estatal, ressalvado o que dispõe o art 142, § 3º, inciso X, que prevê o Estatuto dos Militares.*

*Desta forma, pode-se concluir que, apesar de as regras aplicadas aos servidores civis e aos militares terem se originado de 'regimes' administrativos semelhantes, as reformas previdenciárias produziram dois conjuntos de regras bastante diferentes. As regras mudaram significativamente para os servidores civis, mas não para os militares, para os quais continua a prevalecer um 'regime' administrativo que exige contribuição apenas para pensões. Essa distinção entre os dois regimes foi ressaltada no voto do Ministro Benjamin Zylmer, proferido na sessão da qual resultou o Acórdão nº 289/2009 – Plenário, ao tratar das regras a serem aplicadas aos ministros do Superior Tribunal Militar originários das Forças Armadas:*

*'Os regimes previdenciários dos militares e dos civis são totalmente distintos, seja na forma de cálculo dos proventos, nos requisitos para inativação (voluntária e compulsória) e até mesmo no que tange à possibilidade de acumulação de proventos de inatividade com cargo público antes do advento da EC nº 20/1998, segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (MS 25192/DF, MS 24448/DF MS 24952/DF, MS 24958/DF, MS 24997/DF e MS 25090/DF).'*

*As regras gerais que se aplicam aos militares estão definidas na Lei nº 6.880/1980 (Estatuto dos Militares) e na Lei nº 3.765/1960, a qual dispõe sobre pensões. A Lei nº 3.765/1960 estabelece contribuição para a pensão militar de 7,5% sobre os vencimentos e sobre as parcelas que compõem os proventos na inatividade. Uma das mais significativas mudanças nas regras previdenciárias dos militares ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 2.215-10, de 31/8/2001, que impôs limite de idade ao direito à pensão das filhas de militares. Antes dessa MP, as filhas tinham o direito à pensão por morte independentemente de sua idade ou estado civil. Como regra de transição, o art. 31 da MP nº 2.215-10/2001 facultou aos militares contribuir com um valor adicional de 1,5% para que suas filhas mantivessem o direito à pensão independentemente de idade, na hipótese de não haver viúva ou companheira, se eles assim optassem até 29/12/2000. Para os militares que ingressaram após essa data e para os que não fizeram a opção pela contribuição adicional, passaram a valer as novas regras, ou seja, suas filhas têm direito à pensão apenas até 21 anos de idade ou até 24 anos de idade, se forem estudantes universitárias. Os militares contribuem também para sua assistência médico-hospitalar e social, no percentual de até 3,5%, de acordo com o art. 25 da Medida Provisória nº 2.131/2000.*

*Quanto aos resultados do regime dos militares (...) em 2007, 2008 e 2009, as despesas com inativos (reserva e reforma) e pensionistas militares somaram R\$ 17,6, R\$ 20,0 e R\$ 22,3 bilhões (valor constante do RREO está incorreto, conforme explanado no item 2.7.3.2), enquanto as receitas totalizaram R\$ 1,3, R\$ 1,5 e R\$ 1,7 bilhão, respectivamente. Esses valores evidenciam que houve déficits anuais de R\$ 16,3, R\$ 18,5 e R\$ 20,6 bilhões, em 2007, 2008 e 2009, respectivamente, os quais corresponderam a 0,61%, 0,62% e 0,66% do PIB. O índice de cobertura das contribuições, porcentagem das despesas cobertas pelas contribuições, foi igual a 7,4%, 7,6% e 7,5% em cada um dos três anos considerados. Esses valores não diferem muito daqueles obtidos em 2004 e 2005, quando o índice foi igual a 7,8% e 7,5%, respectivamente.*

*Como pode ser observado (...) a razão de dependência, isto é, número de ativos dividido pelo número de inativos e pensionistas, tem oscilado ao redor de 1,00 desde 2004, variando de 0,97 a 1,16. Apesar de os valores serem inferiores ao recomendado por especialistas (i.e., 2,00), os inativos também contribuem para pensão dos militares, o que reduz o impacto negativo de uma baixa razão de dependência.*

*Se forem consideradas apenas as despesas com pensionistas, tendo em vista que os militares contribuem apenas para pensão, os dados indicam déficits anuais de R\$ 6,1, R\$ 7,1 e R\$ 7,3 bilhões, em 2007, 2008 e 2009, respectivamente, o que corresponde a índices de cobertura iguais a 18%, 18% e 19%. Esses índices não se alteraram significativamente desde 2004 e 2005, quando foram iguais a 19% e 18%, respectivamente. Esses dados indicam que a contribuição dos militares para pensão tem coberto menos de um quinto das despesas com pensionistas.*

*Diversos fatores podem ser apontados como causas desses déficits dos encargos com os militares. Se o regime dos servidores civis, tal como aprovado pelas reformas, for usado como referência, há várias características do regime militar que favorecem o desequilíbrio financeiro-atuarial. A primeira delas, já mencionada, é a contribuição exclusiva para pensões, sem contribuição para aposentadoria. Enquanto os civis contribuem com 11% para aposentadorias, pensões e demais benefícios, os militares contribuem com 7,5% para pensões. Quanto à contribuição patronal, ela está prevista apenas para civis no art. 40, **caput**, CF/88, podendo atingir no máximo o dobro do valor da contribuição dos servidores (art. 8º, Lei nº 10.887/2004).*

*Além disso, o valor pago aos pensionistas militares corresponde ao valor integral dos vencimentos do instituidor de pensão. No caso dos civis, o pensionista recebe o valor integral até o limite dos benefícios do RGPS, mais 70% do montante que exceder esse limite. Ademais, os pensionistas militares não contribuem para o regime, enquanto os civis o fazem.*

*Outra diferença ocorre quanto às condições de passagem para a inatividade. Para os militares, foi mantida a paridade dos proventos com os vencimentos do cargo na ativa, tanto para o cálculo do valor no momento da concessão quanto para seu reajuste. No caso dos civis atingidos*



pelas EC n<sup>os</sup> 20/1998 e 41/2003, não há mais paridade com os vencimentos dos ativos, pois os proventos na inatividade são proporcionais à média de contribuições e são reajustados de forma a manter seu valor real. As regras dos regimes também diferem quanto à idade mínima para a inatividade, que foi fixada em 60 e 55 anos para homens e mulheres civis, respectivamente, e não foi estabelecida para os militares, que podem passar para inatividade voluntariamente, após 30 anos de serviço, ou compulsoriamente, ao atingirem a idade limite de permanência no serviço ativo, que varia com o posto ou graduação. Por exemplo, um soldado passa para reserva compulsoriamente aos 44 anos, um suboficial, aos 54 anos, e um coronel de armas, aos 62 anos (inciso I do art. 98 da Lei n<sup>o</sup> 6.880/1980).

Após a regulamentação da previdência complementar e do órgão gestor único, os civis terão benefícios limitados ao teto do RGPS a serem complementados por sistema de capitalização. Não há previsão de previdência complementar para os militares.

Além das características do delineamento geral do 'regime' previdenciário dos militares, as causas dos déficits atuariais com pensões militares também envolvem os seguintes fatores: a) as alterações da lei de pensões militares (Lei n<sup>o</sup> 3.765/1960) não produziram efeito imediato nas contas desse regime em decorrência das regras de transição; b) há um volume grande de pensões especiais oriundas de diversas leis (e.g., Lei das Sete Pragas e Lei da Praia), sem que tenha havido a devida contribuição para o benefício (ver item 2.6.2.4); e c) as pensões militares apresentam um longo período de vigência do benefício, pois, de acordo com informação da Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) (Anexo 1, V. 2, fl. 334), uma pensão tronco tem um tempo médio de 33,5 anos na Marinha, 23,2 anos no Exército e 23 anos na Força Aérea.

De acordo com o Ministério da Defesa, algumas características da profissão militar justificariam a existência de um regime previdenciário especial. A Seori/MD enviou cópia da publicação intitulada 'A Profissão Militar' de 2003, elaborado conjuntamente pelas Forças, com o propósito de apresentar, aos diversos segmentos da sociedade brasileira, uma visão das peculiaridades da profissão militar (Anexo 1, v.2, fls. 421-440).

As seguintes peculiaridades da profissão são citadas na publicação: risco de vida permanente; sujeição a preceitos rígidos de disciplina e hierarquia; dedicação exclusiva; disponibilidade permanente (24 horas sem direito a remuneração extraordinária); mobilidade geográfica (afeta a formação de patrimônio, profissão do cônjuge, educação dos filhos); exigência de vigor físico; proibição de participar de atividades políticas; proibição de sindicalizar-se e de participação em greves ou em qualquer movimento reivindicatório; restrições a direitos sociais (por exemplo, não há repouso semanal remunerado); vínculo com a profissão mesmo na inatividade (militares na reserva podem ser convocados); e sujeição a regulamentos disciplinares e códigos penais militares, inclusive na inatividade. Portanto, do ponto de vista das Forças, essas peculiaridades fundamentam a adoção de regras diferenciadas de previdência.

A avaliação atuarial do regime próprio de previdência social dos militares da União é requerida pelo art. 4<sup>o</sup>, §2<sup>o</sup>, inciso IV, da Lei Complementar n<sup>o</sup> 101/2000, e pode auxiliar na previsão, a médio e longo prazo, das receitas e despesas do regime. A projeção atuarial consta atualmente do Anexo III-7 do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2011, cujos valores de receitas e despesas são apresentados no Anexo 3 (fls. 44v-53v). Apesar de os cálculos se basearem em procedimentos que são questionados no item 2.6 do presente relatório, os valores podem lançar alguma luz sobre a sustentabilidade do regime. Um dos problemas procedimentais das projeções consiste na inserção de contribuição patronal não prevista legalmente, conforme explanado no item 2.6.2.1 deste relatório. Na Tabela 4 do Anexo A deste relatório [não incluída], a avaliação atuarial constante do PLDO 2011, baseada em valores monetários de 2009, foi refeita, retirando-se os valores de contribuição patronal. Pode-se observar que o déficit estimado em 2011, incluindo as despesas com inativos e pensionistas e as contribuições para pensão, é de R\$ 21,0 bilhões. De acordo com as previsões, esse valor decresceria sistematicamente até 2083, quando atingiria a cifra de R\$ 13,2 bilhões (em valores de 2009, não corrigidos). (...) o índice de cobertura, porcentagem da despesa



coberta pelas contribuições, variaria entre 7,1% e 9,5%, ou seja, as contribuições cobririam no longo prazo menos de um décimo das despesas.

Se forem computadas apenas as despesas com pensionistas e as contribuições para pensão, as projeções estimam um déficit de R\$ 9,2 bilhões para 2011, o qual crescerá até atingir o valor de R\$ 10,5 bilhões em 2036, valor que decrescerá sistematicamente até 2083 ao atingir um déficit de R\$ 4,5 bilhões (valores não corrigidos). Nesse caso, o índice de cobertura variaria entre 12,5% e 23,7% das despesas com pensões. Portanto, mesmo no longo prazo e considerando apenas os gastos com pensionistas, as contribuições para pensão cobririam menos do que um quarto das despesas.

Portanto, as contas previdenciárias dos militares da União revelam-se crescentemente deficitárias, sem perspectivas de equilíbrio, nem no longo prazo. Esse desequilíbrio é decorrente da legislação em vigor, a qual mantém regras diferenciadas para seu regime previdenciário. De acordo com as atuais regras, não há contribuição dos militares para aposentadoria (apenas para pensão), nem previsão de contribuição patronal para o sistema. A passagem para inatividade pode ocorrer, voluntariamente, por tempo de serviço, ou, compulsoriamente, ao atingir a idade limite para o respectivo posto.

De acordo com o que estabelece o § 5º do art. 195 da Constituição c/c com o § 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 101/2000, esse aumento de despesa deveria ser compensado conforme determina o art. 17 dessa mesma lei, ou seja, deveria ser compensado pela redução permanente de despesa ou pelo aumento permanente de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição,

Neste contexto, considerando o que estabelece o § 5º do art. 195 da Constituição c/c com o § 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 101/2000, e tendo em vista o significativo déficit financeiro existente nos Encargos da União com militares inativos e seus pensionistas, o crescimento desse déficit nos últimos anos e a falta de perspectiva de equilíbrio no longo prazo, caberia propor recomendação à Casa Civil da Presidência da República para que avalie: a) alternativas de financiamento para esses encargos previdenciários, com o propósito de minimizar o déficit existente, inclusive com a instituição de contribuição para aposentadoria e de contribuição patronal para o sistema; e b) possíveis mudanças paramétricas no regime, tais como a instituição de idade mínima para inatividade.

## 2.5. Avaliação atuarial do regime de previdência dos servidores civis da União

### 2.5.1. Conceitos

A avaliação atuarial representa o cálculo das obrigações e direitos previdenciários gerenciados pela União, ao longo das próximas décadas, para com servidores públicos federais, titulares de cargos efetivos civis, demonstrando-se os fluxos monetários de receitas de contribuição e de despesas com pagamentos de benefícios. Essa avaliação resulta em um instrumento gerencial de análise dos fluxos financeiros futuros esperados com a previdência dos servidores públicos da União.

Agrega-se à avaliação atuarial, que compõe o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias em cada ano, o balanço atuarial das receitas e despesas futuras. Esse balanço consiste no cotejamento entre as receitas e despesas previdenciárias futuras, trazidas a valor presente mediante desconto por uma taxa de juros pré-determinada. O resultado apresentado no balanço atuarial demonstra a existência ou não de déficit/superávit no regime previdenciário.

As informações utilizadas na avaliação atuarial são basicamente de três naturezas: informações de natureza funcional (órgão ao qual o servidor é vinculado, data da posse, data do último cargo e outros); financeiras (remuneração e contribuição); e pessoais (composição familiar, data de nascimento, etc.).

A responsabilidade de realizar esta avaliação atuarial é do Departamento dos Regimes de Previdência Social no Serviço Público da SPS/MPS, conforme previsto no art. 9º, inciso III, do Decreto nº 6.417, de 31/3/2008, que aprovou a estrutura regimental do Ministério da Previdência Social.

*Atualmente, esta projeção é elaborada mediante uso de aplicativo próprio do MPS conhecido como Sistema Previdenciário de Gestão de Regimes Públicos de Previdência Social (Siprev). Entretanto, de acordo com informações obtidas em reuniões com gestores da pasta, esse sistema será substituído brevemente por outro que está em elaboração no Ministério.*

#### 2.5.2. Hipóteses e premissas

*Para a projeção atuarial do PLDO referente ao ano de 2011, foram utilizadas as seguintes premissas e hipóteses, delimitadas pela Portaria MPS nº 403, de 10/12/2008:*

*a) tábuas biométricas: 1) sobrevivência de válidos e inválidos: IBGE 2007; 2) mortalidade de inválidos: experiência do antigo Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Comerciantes (IAPC); 3) entrada em invalidez: Álvaro Vindas; 4) auxílio-doença: MPS (experiência do RGPS); e 5) salário-maternidade: MPS (experiência do IBGE);*

*b) crescimento salarial por mérito: usou-se uma taxa de 1% a.a. como representativa do crescimento salarial em cada carreira originado do tempo de serviço decorrido. Esse crescimento foi calculado a partir da aplicação de uma função exponencial;*

*c) crescimento salarial por produtividade e real dos benefícios: não foi utilizada a hipótese de reajuste dos salários e benefícios por produtividade;*

*d) taxa de inflação futura: até o ano de 2014, foram utilizados os parâmetros macroeconômicos da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda; enquanto que, de 2015 em diante, a fonte foi estabelecida pela Coordenação-Geral de Estatística, Demografia e Atuária (CGEDA/SPS/MPS) e estimada em 3,5% para cada ano;*

*e) reposição de servidores: a projeção não utilizou a hipótese de reposição de servidores;*

*f) alíquotas de contribuição: adotaram-se alíquotas de contribuição de 11% para os servidores ativos. Considerou-se ainda que a União continuará a contribuir com uma alíquota em dobro daquela paga pelo servidor ativo, conforme os dispositivos da Lei nº 10.887/2004. Quanto aos aposentados e pensionistas, assumiu-se que esses continuarão a contribuir com 11% sobre a parcela do benefício que excede ao teto de benefícios da Previdência Social;*

*g) família padrão: para servidores do sexo masculino, cônjuge cinco anos mais novo e um filho vinte e sete anos mais novo; e para servidores do sexo feminino, cônjuge cinco anos mais velho e um filho vinte e dois anos mais novo;*

*h) idade de entrada no mercado de trabalho: utilizou-se a hipótese de que o servidor contribui para qualquer sistema de previdência entre os 18 anos de idade e sua entrada no serviço público, apesar de não levar em conta possível compensação financeira entre regimes;*

*i) taxa de rotatividade: usou-se a taxa de rotatividade de 1% ao ano;*

*j) taxa de juros: utilizou-se taxa de juros de 6% para desconto de valores de pagamento de benefícios e recebimentos de contribuição para efeito de cálculo para o balanço atuarial do RPPS da União;*

*k) regras de elegibilidades: utilizaram-se as regras constantes das Emendas Constitucionais nºs 41/2003 e 47/2005, tanto a regra permanente como as regras de transição aplicadas àqueles que já eram servidores públicos em dezembro de 2003;*

*l) regime financeiro e método de custeio: o cálculo do resultado atuarial com a atual geração de servidores ativos, inativos e pensionistas cotejou o valor atual das obrigações futuras contra o valor atual das contribuições futuras, tendo sido usado o método agregado para o cálculo das provisões matemáticas prospectivas.*

#### 2.5.3 Apresentação da avaliação atuarial dos servidores civis no PLDO

*Considerando como referência a avaliação atuarial inserida no PLDO 2011, esta é apresentada por meio de cinco anexos (Anexo 3, fls.104-115). No Anexo I consta o balanço atuarial que consiste em um quadro dividido por duas colunas (ativo e passivo). A coluna de ativo demonstra o valor presente atuarial das contribuições sobre os salários e benefícios; enquanto que a coluna de passivo evidencia o valor presente atuarial dos benefícios concedidos (aposentadorias e pensões) e também dos benefícios a serem concedidos. A diferença entre o valor atuarial presente das*

contribuições e dos benefícios concedidos e a conceder informa se existe superávit/ou déficit atuarial. No caso específico da avaliação atuarial para o PLDO 2011, foi apurado déficit atuarial e este, no balanço ora em descrição, aparece na coluna de ativo, com o propósito de igualar as colunas de ativo e passivo.

O Anexo II retrata as projeções atuariais do regime de previdência dos servidores civis da União, considerando a atual geração de servidores, inativos e pensionistas perpassando os períodos de 2010 a 2103, mediante o uso de valores correntes. Estas projeções consistem em cálculo do resultado previdenciário ano a ano, mediante diferença entre receitas e despesas previdenciárias.

Já os Anexos III, IV e V são gráficos que apresentam visualmente as informações das projeções atuariais do Anexo II.

#### 2.5.4. Apresentação da projeção atuarial dos servidores civis no RREO

Quanto ao demonstrativo da projeção atuarial do regime próprio de previdência social dos servidores públicos civis, publicado no último RREO de cada exercício financeiro, em cumprimento ao art. 53, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, este consiste em avaliação atuarial similar à publicada nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias anuais.

No entanto, a projeção atuarial publicada no RREO é uma evidenciação mais sintética, pois não expõe informações qualitativas. Esta projeção resume-se em apresentar as receitas e despesas e o respectivo resultado previdenciário ao longo de 35 anos, ou seja, um período bem mais restrito que a projeção inserida no PLDO que é de pelo menos 75 anos.

Por outro lado, esta projeção traz uma informação adicional, que é o cálculo das receitas, despesas e resultado previdenciário também como percentual do produto interno bruto de cada ano projetado, que auxilia ao leitor na verificação do impacto de valores quanto ao montante de recursos gerados pela economia do país em determinado ano.

#### 2.5.5. Achados

2.5.5.1. Órgãos Federais não apresentam as informações solicitadas pela SPS/MPS para elaborar a avaliação atuarial dos servidores civis da União.

As avaliações atuariais estão previstas no art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', c/c art. 53, § 1º, inciso II, da LRF e Portaria MPS nº 403, de 10/12/2003 e são elaboradas com dados de pessoais do Poder Executivo (informações de órgãos abrangidos pelo Siape, mais Banco Central do Brasil e Agência Brasileira de Inteligência); Poder Judiciário (abrangendo Justiça Eleitoral – TSE e TREs, Justiça do Trabalho – TST e TRTs, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Superior Tribunal Militar, Conselho de Justiça Federal); Tribunal de Contas da União; Câmara dos Deputados; Senado Federal; Ministério Público da União (envolvendo MP do Distrito Federal e Territórios, MP Federal, MP Militar e MP do Trabalho).

Destarte, a SPS/MPS deveria receber informações de 70 órgãos públicos. Mas há inadimplemento e resistência dos órgãos em fornecerem essas informações.

No que tange às informações que subsidiarão a elaboração dos próximos RREO e PLDO, a SPS informou, em 29/9/2010 (Anexo 1, v.4, fls. 814-820), que, até aquele momento, tinha recebido informações de 58 órgãos, sendo que doze ainda não tinham enviado as informações, apesar de o prazo já se encontrar expirado. Nesta lista de doze órgãos inadimplentes, destaca-se a presença do Ministério do Planejamento, pois é o responsável pela consolidação das informações dos servidores públicos civis da União de quase todos os órgãos/entidades do Poder Executivo (órgãos que utilizam o Siape), exceto Banco Central (BC) e Agência Brasileira de Inteligência (Abin), que possuem sistemas próprios de administração de pessoal.

Essa falta de envio das informações à SPS/MPS tem sido recorrente. O próprio Plenário desta Corte de Contas já se manifestou a este respeito ao proclamar o Acórdão nº 1.465/2003, no qual determinou a diversos órgãos federais que encaminhassem regularmente os dados solicitados pela SPS (item 9.5). Essa determinação parece não ter surtido o efeito almejado, pois as avaliações

atuariais integrantes dos anexos da LDO (ou PLDO) dos anos de 2008, 2009 e 2010 fazem menção explícita ao fato de alguns órgãos não terem enviado as informações solicitadas.

De acordo com os gestores da SPS/MPS, a principal causa para os órgãos não enviarem as informações de pessoal que subsidiam a elaboração de projeções atuariais é a inexistência de legislação e normativos que, explicitamente, regulamentem a obrigação dos órgãos e seus respectivos gestores de cumprirem com esta tarefa e prevejam penalidades contingentes ao seu não cumprimento.

A indisponibilidade de informações a respeito dos servidores ativos, inativos e pensionistas resulta na imprecisão das informações geradas pela projeção atuarial dos servidores civis da União, comprometendo a apuração de resultado atuarial. Ademais, inexistindo informações atualizadas sobre os servidores e seus dependentes, a SPS tem que recorrer a banco de dados de anos anteriores a fim de reduzir o prejuízo decorrente da falta de dados atualizados.

Com base no exposto, propõe-se recomendar à Casa Civil da Presidência da República que avalie a conveniência de inserir nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias dispositivo que obrigue os órgãos a enviar as informações atuariais à SPS/MPS anualmente, conforme modelo e dados especificados na Portaria MPS nº 403, de 10/12/2003, com o propósito de possibilitar a elaboração das projeções atuariais previstas no art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', c/c art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000.

#### 2.5.5.2. Baixa qualidade das informações de pessoal enviadas pelos órgãos à SPS/MPS

A Portaria MPS nº 403, de 10/12/2003, especifica as informações que devem ser enviadas à SPS/MPS requeridas para a elaboração das projeções atuariais. Entretanto, em entrevista com gestor da SPS/MPS, este informou que os dados obtidos junto aos órgãos para elaboração da projeção atuarial, muitas vezes, não têm qualidade satisfatória. Evidência dessa má qualidade de dados é relatada na própria avaliação atuarial do PLDO 2011 (Anexo 3, fls.104-115), que informa terem sido consideradas as mesmas informações cadastrais da base de dados de 2008, para fins de avaliação atuarial para o exercício de 2010, modificando somente o posicionamento das informações para dezembro de 2009, em razão de a maior massa de informações terem sido apresentadas de forma incompleta ou em estrutura incompatível ou ainda além do prazo estabelecido, inviabilizando a projeção atuarial com dados de 2009.

Quanto às informações fornecidas até setembro de 2010, para elaboração das próximas avaliações atuariais, a SPS/MPS informou que, dos órgãos que enviaram informações, 26 tiveram as informações devolvidas/rejeitadas, pois os dados necessitavam de ajustes (Anexo 1, v.4, fl. 818).

A fim de testar a qualidade, consistência e confiabilidade dos dados enviados, a equipe de auditoria solicitou à SPS/MPS a disponibilização do banco de dados com informações que são utilizadas para elaboração da projeção atuarial. A Secretaria forneceu à equipe de auditoria, por meio de CD (Anexo 1, v.1, fl. 326), informações de banco de dados referentes aos anos de 2007 e 2008.

A equipe de auditoria realizou alguns testes mediante uso do aplicativo Audit Command Language (ACL), com base no qual foram geradas e extraídas tabelas de ativos, inativos e pensionistas para os dois anos. De posse dessas tabelas, extraíram-se dados que possibilitam aferir a qualidade, consistência e confiabilidade das informações.

No que tange às informações constantes do banco de dados de 2007, a equipe de auditoria verificou as seguintes tabelas:

a) aposentados: esta tabela possui 15 campos com 397.036 registros de aposentados. Dentre esses campos, observaram-se algumas inconsistências: i) campo de 'data de nascimento': 14 aposentados com data de nascimento nula e 27 aposentados com nascimento no ano de 1900 (0,01%); ii) campo 'data da posse': 3.696 registros com data de posse zerada (0,93%); iii) campo 'benefícios': 621 registros com benefícios acima de R\$ 24.501,00 (0,15%).

b) ativos: esta tabela possui 15 campos com 573.413 registros de ativos. Dentre esses campos, notaram-se algumas inconsistências: i) campo de 'data de nascimento': 110 servidores com datas de nascimento anteriores a 31/12/1936 (ou seja, servidores acima de 70 anos e que deveriam estar



aposentados compulsoriamente) (0,02%); ii) campo 'tempo de serviço': 21.021 registros com tempo de serviço zerado (3,66%); iii) campo 'cargo': este campo não está preenchido em 311 registros e em outros 600 registros ele contém zeros (0,16%).

c) pensionistas: esta tabela possui 15 campos com 311.191 registros de pensionistas. Dentre esses campos, verificaram-se algumas inconsistências ou indícios de inconsistências: i) campo 'data de nascimento': constatamos 8 registros sem data e 202 registros com pessoas nascidas entre 17/1/1900 e 31/12/1906 (0,07%) (ou seja, pessoas com mais de 100 anos de idade; ii) campo 'cargo': verificamos que este campo não está preenchido em 928 registros (0,30%).

Quanto às informações constantes do banco de dados de 2008, verificamos as seguintes tabelas:

a) aposentados: esta tabela possui 15 campos com 391.037 registros de aposentados. Dentre esses campos, notaram-se as seguintes inconsistências: i) campo 'data de nascimento': constam apenas nascimentos a partir de 1/1/1938, apesar de ser bastante provável a existência de aposentados com data de nascimento anterior a essa data; ii) campo 'data da posse': constatamos 924 registros com a data da posse zerada (0,23%); iii) campo 'benefício': ocorrência de 56 registros com valor além do teto salarial do serviço público; iv) campo 'cargo': verificamos 671 registros sem preenchimento e outros 339 com registro de campo 'zerado' (0,25%);

b) ativos: esta tabela possui 15 campos com 581.836 registros de ativos. Dentre esses campos, a equipe de auditoria constatou as seguintes inconsistências: i) campo 'data de nascimento': 110 servidores com datas abaixo de 31/12/1936 (servidores acima de 70 anos) (0,19%); ii) campo 'tempo de serviço': 20.979 registros com tempo de serviço zerado (3,61%); iii) campo 'cargo': o campo cargo não está preenchido em 3.270 (0,56%) registros e zerado em outros 707 registros (0,12%).

c) pensionistas: esta tabela possui 15 campos com 331.866 registros. Dentre esses campos, a equipe de auditoria notou as seguintes inconsistências: i) campo 'cargo': não preenchimento em 4.069 registros (1,22%); ii) campo 'benefício' possui 225 registros com valores de salário acima do teto constitucional.

Como dito, de acordo com a avaliação de gestores da SPS/MPS, a principal causa da baixa qualidade das informações, que são prestadas pelos órgãos, consiste na falta de dispositivo legal que estabeleça a obrigação dos órgãos de enviar as informações conforme as especificações requeridas. Em decorrência disso, muitas vezes a SPS/MPS tem que utilizar base de dados de anos anteriores, pois as informações enviadas não podem ser utilizadas.

A baixa qualidade, inconsistência e imprecisão de informações sobre os servidores ativos, inativos e pensionistas resultam na imprecisão das informações geradas pela projeção atuarial dos servidores civis da União, comprometendo a apuração de resultado atuarial. A proposta de encaminhamento apresentada no item 2.5.5.1, acima, deverá ser suficiente para corrigir as impropriedades relacionadas à qualidade dos dados enviados à SPS/MPS.

#### 2.5.5.3. Inexistência de tábua de mortalidade específica para os servidores públicos

O Plenário do TCU, por meio do subitem 9.1 do Acórdão nº 1.465/2003, determinou ao Ministério da Previdência Social que 'desenvolva tábua de vida específica para servidores públicos civis e militares da União, em conjunto com o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e com a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)'. No entanto, esta determinação ainda não foi atendida. Em entrevista com gestores da SPS/MPS, a equipe arguiu sobre a possibilidade de confeccionar uma tábua de vida específica para os servidores públicos. O gestor respondeu que é possível a elaboração.

Tal tábua provavelmente resultaria em um maior déficit atuarial para os servidores da União, tendo em vista que há indicativos de que o servidor público possui uma expectativa de vida maior que a população geral. Isto porque o servidor público federal possui na velhice rendimentos salariais, em média, mais altos e melhor qualidade de vida do que a população em geral. Como justificativa para o não cumprimento da determinação, o gestor alegou que a elaboração de uma tábua específica

demandaria custo e esforço alto. Provavelmente, seria necessária a contratação de uma consultoria ou instituto, mas em 2003 existiam outras prioridades naquela Secretaria.

O uso da tábua geral de mortalidade do IBGE para cálculo das projeções atuariais do regime próprio de previdência social dos servidores públicos civis pode resultar em distorção dos resultados atuariais desse regime, pois provavelmente a expectativa de vida dos servidores seja maior que a da população geral. Isso se confirmando, a atual projeção atuarial estaria a distorcer os resultados no sentido de reduzir a estimativa de déficit atuarial do regime.

Portanto, considerando que a tábua de mortalidade do IBGE pode distorcer os resultados atuariais do RPPS da União, propõe-se que o Tribunal determine ao Ministério da Previdência Social que desenvolva, no prazo de 180 dias, tábua de vida específica para servidores públicos civis e militares da União, em conjunto com o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (Ipea) e com a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme determinação contida no item 9.1 do Acórdão nº 1.465/2003 do Plenário.

#### 2.5.5.4. Adoção de premissa que não prevê reposição de servidores nas projeções atuariais

Exame das avaliações atuariais para o RPPS da União, que compõem os PLDO para os exercícios de 2008 a 2011, revelou que todas adotaram a premissa de que não haverá reposição de servidores, ou seja, as projeções consideram apenas os servidores civis integrantes da geração atual, bem como dos aposentados e pensionistas. Porém, a Portaria MPS nº 403/2003, em seu art. 7º, § 2º, admite a possibilidade da expectativa de reposição de servidores, desde que não resulte em aumento de massa de segurados ativos e os critérios adotados estejam devidamente demonstrados e justificados em nota técnica atuarial.

Conforme se pode observar (...) nos últimos anos, houve um incremento significativo de servidores públicos da União. Em 2004, havia 538 mil servidores ativos enquanto que, em 2010, este contingente ultrapassou 600 mil pessoas.

Em entrevista com gestor da SPS/MPS, este informou que, nas primeiras projeções atuariais elaboradas (início desta década), havia um discurso de 'extinção do RPPS' (teorias neoliberais, então em voga) e, conseqüentemente, não existia razão para inserir critérios de reposição de servidores. No entanto, argumentou que as próximas projeções já poderão considerar a hipótese de reposição.

No presente contexto, cabe lembrar que já existe no âmbito da SRH/MP um anteprojeto de lei em estudo prevendo a regulamentação do RPPS da União (Anexo 1, V. 1, pp. 234-266), como já mencionado no item 2.3 deste relatório. Além disso, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 1992/2007 que trata da previdência complementar dos servidores da União (Anexo 1, v. 4, fls. 876-884). A premissa de não reposição de servidores, que tem sido adotada nas projeções atuariais, seria aceitável a partir do momento em que ocorresse aprovação desse projeto de lei, tendo em vista que ele prevê fundos separados para cobrir os benefícios daqueles que ingressassem no regime de previdência complementar e para aqueles servidores que ainda ficassem condicionados às atuais regras, sendo que estes últimos constituiriam um grupo em extinção.

A adoção da premissa de não reposição de servidores, sem que ainda tenha sido aprovado projeto de lei de previdência complementar, aliado ao aumento de contingente de servidores ativos observado nos últimos anos, distorce os valores de contribuições, despesa e massa de segurados nas projeções de longo prazo, impactando a apuração do resultado atuarial.

Considerando o exposto, propõe-se determinar à SPS/MPS que insira premissa que preveja reposição de servidores na avaliação atuarial concernente ao Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis da União, conforme prevê o art. 7º, § 2º, da Portaria MPS nº 403/2003, tendo em vista que de 2004 a 2010 o contingente de servidores ativos aumentou de 538 mil para mais de 600 mil.

#### 2.5.5.5. Acentuada discrepância no horizonte prospectivo das projeções atuariais incluídas no RREO e no PLDO

As avaliações atuariais do RPPS dos servidores da União incluídas nos projetos de LDO referentes aos exercícios de 2007 a 2011 foram elaboradas com a estimativa de receita e despesa para

um período de, pelo menos, 94 anos, enquanto que as projeções atuariais apresentadas no RREO referente aos anos de 2007 a 2009 contemplaram apenas período de 35 anos. O Manual de Demonstrativos Fiscais previa que a projeção atuarial seria elaborada para um universo de pelo menos 75 anos, conforme dispunha a Portaria MPAS nº 4.992/1995, mas que foi revogada pela Portaria MPS nº 403/2008.

A principal causa para a discrepância constatada baseia-se na ausência de previsão explícita na Portaria MPS nº 403/2008 a respeito do período de evidenciação da projeção atuarial a ser publicada no RREO e no PLDO.

A evidenciação da projeção atuarial apresentada no RREO, que contempla um universo exíguo de anos (apenas 35 anos), reduz o nível de transparência da gestão do RPPS, pois dificulta o exame dos impactos de receita e despesa previdenciárias do regime no longo prazo. Esse procedimento agrava-se pelo fato de que as avaliações atuariais que compõem os projetos de LDO, que são mais completas quanto à quantidade de informações, não têm sido replicadas nos anexos das respectivas leis de diretrizes orçamentárias.

Destarte, propõe-se ao Tribunal determinar à SPS/MPS, responsável pela elaboração das avaliações atuariais, e à STN/MF, responsável pela publicação do RREO, que tomem providências para aumentar a duração do período prospectivo da projeção atuarial do RPPS publicada no RREO, de modo similar ao período contemplado na avaliação atuarial presente no PLDO, tendo em vista o aumento que pode advir da implementação da referida mudança no nível de transparência das informações concernentes à sustentabilidade deste regime previdenciário.

## 2.6. Avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas

### 2.6.1. Conceitos e apresentação no PLDO

A avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas tem o mesmo embasamento legal da avaliação atuarial do RPPS de servidores civis da União, ou seja, baseia-se no art. 4º, § 2º, inciso IV, da Lei Complementar nº 101/2000. Essa avaliação atuarial consiste no cotejamento das contribuições dos militares para o pagamento de benefício de pensão e a despesa com essas pensões no longo prazo, resultando em valores de déficit ou superávit do benefício de pensão dos militares.

Atualmente, a avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares é elaborada com um horizonte prospectivo de 75 anos, abrangendo benefícios com pagamento de remunerações e proventos dos militares ativos, inativos e pensionistas das Forças Armadas. Os dados cadastrais que suportam as informações dessa avaliação atuarial são extraídos do Banco de Informações Estratégicas e Gerenciais do Ministério da Defesa (BIEG), que é alimentado com informações provenientes dos centros de pagamentos dos Comandos Militares (Marinha, Exército e Aeronáutica). O processamento das informações para efeito da elaboração da avaliação atuarial ocorre mediante uso do mesmo software adotado pelo MPS para fazer as projeções dos servidores civis (Siprev).

Para o PLDO de 2011, a avaliação atuarial dos compromissos da União com os militares foi confeccionada com dados cadastrais e financeiros referentes ao ano de 2009. A elaboração dessa projeção atuarial perpassa outras três etapas, representadas pela análise dos dados, confecção de base técnica e apresentação dos resultados da avaliação.

No que tange à análise dos dados, a equipe responsável pela elaboração da avaliação atuarial verifica se há inconsistências nos dados extraídos do BIEG para militares ativos, inativos e pensionistas. Para avaliação de 2011, a base de dados apresentou pequenas inconsistências relativas às datas de nascimento, datas de ingressos nos Comandos Militares e datas de inatividade.

Quanto às bases técnicas, a avaliação atuarial contempla as seguintes variáveis:

a) grupos avaliados: os beneficiários são divididos em doze grupos (entre oficiais de carreira, oficiais temporários, praças de carreira, praças temporários, inativos, pensionistas e ex-combatentes);

b) *estimativa da idade média de entrada no serviço ativo para geração futura: 22 anos para oficiais de carreira, com dois anos de serviço anterior; 25 anos para os oficiais temporários; e 21 anos de idade para praças, sem tempo de serviço anterior;*

c) *tábuas biométricas: para sobrevivência/mortalidade de válidos foi empregada a AT-49 homens; para sobrevivência/mortalidade de inválidos usou-se a IAPC; e entrada em invalidez mediante tábua Álvaro Vindas;*

d) *desligamento do serviço ativo: considera-se que, em média, os militares de carreira passam para reserva aos 31 anos de serviço ativo e aqueles com mais de 31 anos de serviços passariam imediatamente para inatividade. Quanto aos militares temporários, considera-se, por hipótese, que permanecem em atividade por sete anos em média, sendo que, após esse período, são desligados sem passar à condição de inativos e sem perceberem remuneração regular;*

e) *reposição do contingente de militares da ativa: o estudo prevê a possibilidade de reposição, mantendo constante o contingente de militares ao longo dos 75 anos abrangidos;*

f) *família padrão: é elaborado um modelo de família padrão com base em informações do Fundo de Saúde do Exército;*

g) *evolução salarial: é elaborada a partir da média dos salários dos militares ativos por tempo de serviço, o círculo hierárquico e o tipo de atividade; e*

h) *salário de contribuição e remuneração total: representa a soma das parcelas remuneratórias sobre as quais o militar contribui para pensão militar.*

*Os resultados da avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus pensionistas publicada no PLDO 2011 trouxeram as seguintes informações:*

a) *efetivo (número de beneficiários): gráfico e tabela com a projeção de quantidade de militares inativos e pensionistas ao longo dos 75 anos projetados (Anexo 3, fl.51);*

b) *remuneração média: gráfico com a projeção da remuneração média de militares ativos, inativos e pensionistas ao longo de 75 anos (Anexo 3, fl.49);*

c) *total de pagamentos: gráfico e tabela que projeta o total de salários a ser pago nos próximos 75 anos para militares ativos, inativos e pensionistas (Anexo 3, fls.49-52);*

d) *déficit/superávit propriamente dito: gráfico com curva que aponta a existência ou não de déficit/superávit, por meio de cotejamento dos recursos financeiros necessários para o pagamento das pensões militares com os valores arrecadados, mensalmente, na remuneração dos militares da ativa e da inatividade, acrescidos com a contribuição patronal correspondente (Anexo 3, fl.50v); e*

e) *tabela 13: tabela com a projeção atuarial dos valores monetários anuais de contribuição para pagamento de pensão e de benefícios de pensão concedidos e a conceder para os atuais militares da ativa com gerações futuras e para os atuais e futuros militares inativos e pensionistas, ao longo de 75 anos (Anexo 3, fl. 53).*

### 2.6.2. Achados

#### 2.6.2.1. Inclusão de contribuição patronal nas projeções atuariais dos encargos previdenciários com militares

*A avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas, incluída no PLDO de 2007 a 2011, contém projeção atuarial que inclui contribuição da União como parcela patronal de 15%, calculada como sendo de valor correspondente a duas vezes a contribuição do militar para pensão. A contribuição dos militares para pensão está disposta no parágrafo único do art. 3º-A da Lei nº 3.765/1960, alterado pelo art. 27 da MP nº 2.215-10/2001, que estabelece alíquota para a pensão militar igual a 7,5%. Esta alíquota pode ser complementada em 1,5% para aqueles que já eram militares quando da edição da MP e optaram pela contribuição adicional até 29/12/2000, com o propósito de garantir pensão para suas filhas independentemente de idade ou estado civil.*

*Entretanto, os dispositivos legais supracitados não preveem a existência de contribuição patronal da União para pensões militares. Os gestores do Ministério da Defesa reconhecem que a contribuição patronal dos militares não está prevista na legislação, e justificaram sua inserção na*



*projeção atuarial por analogia ao que foi estabelecido para os servidores civis (Anexo 1, v.2, fl. 333). Para os civis, o art. 8º da Lei nº 10.887/2004 estabelece que a contribuição patronal será o dobro da contribuição do servidor ativo.*

*Tendo em vista que a contribuição patronal para o regime dos servidores civis está prevista explicitamente no art. 8º da Lei nº 10.887/2004, pode-se inferir, por analogia, que haveria também previsão legal explícita para contribuição patronal associada ao regime dos militares, caso esse tivesse sido o intuito do legislador. A ausência dessa previsão legal desautoriza o gestor a assumir que há recursos da União especificamente destinados à manutenção do regime previdenciário dos militares, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade, explicitado no **caput** do art. 37 da CF/88, o qual estabelece que os atos do gestor público devem ser juridicamente embasados.*

*A causa principal de as projeções atuariais dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas preverem a existência de contribuição patronal da União é a assunção de um paralelismo com a forma de financiamento dos benefícios previdenciários dos servidores civis da União, bem como a adoção de metodologia similar à apuração dos resultados atuariais do regime dos servidores civis, como, por exemplo, o uso do mesmo programa computacional. Ocorre que, conforme já explicado no item 2.4 deste relatório, as formas de contribuição, incidência e base de cálculo do regime dos servidores civis são diferentes daquelas que atingem os contribuintes militares, ou seja, são dois 'regimes' distintos. Logo, não se justifica a inclusão nas projeções atuariais de uma contribuição patronal não prevista em lei, especialmente quando não há contribuição dos beneficiários como contrapartida.*

*A previsão nas avaliações atuariais dos compromissos com militares de uma contribuição patronal, que não está disposta em Lei, majora em 200%, em cada exercício, os volumes de recursos para cobertura do benefício de pensão, haja vista o cálculo de contribuição em dobro. Tal impropriedade reduz falsamente a previsão do déficit com as pensões militares ao contabilizar uma receita que não tem previsão legal e não será arrecadada.*

*Considerando esta metodologia quanto à apuração do resultado das pensões militares como irregular, o resultado atuarial do regime de pensões militares é outro. Por exemplo, a projeção atuarial prevê que, em 2011, o déficit com pensões militares será da ordem de R\$ 5,43 bilhões, mas, descontando a contribuição patronal que não existe, este déficit sobe para R\$ 9,22 bilhões (Tabela 4, Anexo A). Dessa forma, o déficit atuarial com militares para 2011 seria 69,80% maior do que o previsto no PLDO 2011.*

*O fato de os recursos destinados à cobertura do déficit ou a suposta contribuição patronal advirem da mesma fonte, o Tesouro Nacional, não pode ser usado como argumento para manter a inclusão de contribuição patronal nas avaliações atuariais. Essa inclusão distorce as informações a respeito do déficit, o que pode comprometer relevantes aspectos do planejamento orçamentário e de decisões políticas concernentes à sustentabilidade dos regimes previdenciários no longo prazo.*

*A divulgação de informações inexatas a respeito das contas públicas pode inclusive macular o princípio da transparência da gestão pública, explicitado nos arts. 48, 48-A e 49 da LRF. Principalmente, quando se considera que a LDO desempenha importante papel no planejamento da gestão pública, conforme especificado no art. 4º da LRF, e constitui-se em um dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, de acordo com o **caput** do art. 48 da mesma lei. Portanto, as informações contidas nesse dispositivo legal devem buscar a exatidão.*

*Diante do exposto, propõe-se que o Tribunal determine à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que não inclua projeção de contribuições que não estão previstas em lei, tal como contribuição patronal para pagamento de pensão militar, na avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, tendo em vista o que estabelecem os arts.. 1º e 3º-A da Lei nº 3.765/1960, com alterações inseridas pelo art. 27 da MP nº 2.215-10/2001 c/c os princípios da legalidade, insculpido no art. 37, **caput**, da CF/88, e da transparência, explicitado nos arts.. 48, 48-A e 49 da Lei Complementar nº 101/2000.*

2.6.2.2. Resultado da avaliação atuarial não inclui os dispêndios com militares inativos, mas apenas as despesas com pensionistas

*As projeções atuariais dos compromissos financeiros da União com militares e pensionistas, incluídas no PLDO, têm calculado resultados atuariais que contabilizam apenas contribuições e gastos com pensões militares, deixando de inserir nesses cálculos os valores despendidos pela União com militares inativos (reserva remunerada e reforma). Esse procedimento tem sido adotado, a despeito de seus anexos apresentarem os valores de salário de contribuição dos militares inativos ao longo de um período de 75 anos.*

*Os gastos com inativos militares, apesar de serem custeados com recursos do Tesouro Nacional e não possuírem fonte própria de contribuição como as pensões militares, revestem-se em despesas de natureza previdenciária, classificação esta corroborada pelos Orçamentos Gerais da União, que classificam a ação de pagamento de aposentadoria e pensões de militares das Forças Armadas na função orçamentária de código '09', que representa gastos com previdência social (Ação 09.272.0089.0179.0001 – Pagamento de aposentadorias e pensões – Militares das Forças Armadas). Ademais, os resultados financeiros de pessoal da União, principalmente aqueles publicados no RREO, sempre incluem, para efeito de resultado previdenciário, os valores com inativos militares. Portanto, as despesas com inativos militares possuem natureza previdenciária e deveriam constar das avaliações atuariais do regime.*

*A justificativa para não incluir os valores a serem despendidos com militares inativos no cálculo do resultado dos compromissos financeiros com militares e pensionistas reside no fato de os militares contribuírem apenas para pensão, conforme previsto no art. 1º da Lei nº 3.765/1960, com alterações inseridas pelo art. 27 da MP nº 2.215-10/2001. Além disso, os valores recebidos pelo militar na inatividade (reserva remunerada e reforma) têm sido interpretados como uma forma de prestação pecuniária de obrigação da União, em virtude das peculiaridades da carreira militar.*

*Um dos principais efeitos de não incluir os gastos com aposentados militares no cálculo do resultado atuarial é reduzir as estimativas do montante de recursos que deverão ser despendidos pelo Tesouro Nacional para pagamento dessas despesas no longo prazo, o que distorce o déficit atuarial desse regime. Como mencionado anteriormente, de acordo com a LRF, a LDO é peça essencial para o planejamento orçamentário (art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a') e para a transparência da gestão pública (art. 48, **caput**), e, por isso, as informações ali contidas devem ser elaboradas da forma mais completa e exata possível.*

*A Tabela 4 no Anexo A [não reproduzido neste acórdão] possibilita comparar os resultados aproximados de diferentes formas de se elaborar a avaliação atuarial dos militares. A tabela inclui as estimativas de resultados quando são considerados apenas gastos com pensões, com (Coluna E) e sem (Coluna F) a contribuição patronal, e para o caso de serem computadas as despesas com pensionistas e inativos sem a contribuição patronal (Coluna G). Pode-se observar, por exemplo, que a estimativa de déficit para 2011 aumentaria de R\$ 9,22 bilhões (Coluna F) para R\$ 21,05 bilhões (Coluna G) com a inclusão dos dispêndios com inativos. Portanto, a não inclusão das despesas com inativos na avaliação atuarial reduz substancialmente as projeções dos resultados dos encargos com os militares.*

*Logo, considerando o exposto, propõe-se que o Tribunal determine à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que inclua, nas avaliações atuariais dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, coluna específica de resultado atuarial que mostre também as despesas com aposentados militares, ou seja, que, além do resultado atuarial cotejando apenas contribuições e gastos com pensões militares, insira outra coluna que calcule a diferença entre contribuição para pensões e o total de gastos com inativos (militares da reserva remunerada e reformados) e pensionistas, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', da LRF.*

2.6.2.3. Ausência de publicação no RREO da projeção atuarial dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus pensionistas

O art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000 estabelece que o RREO referente ao último bimestre do exercício será acompanhado de demonstrativos das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos. A equipe de auditoria compulsou o RREO referente ao último bimestre de 2007, 2008 e 2009, (Anexo 3, v.1 fls. 175-183) e verificou que eles contêm as projeções atuariais do RGPS e RPPS dos servidores civis, entretanto não apresentam informações atuariais concernentes aos compromissos da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas.

Questionada a respeito dos motivos para a não inclusão das projeções atuariais afetas aos benefícios previdenciários dos militares naquele demonstrativo, a STN/MF respondeu que a avaliação atuarial do RPPS com servidores civis também contabiliza as receitas e despesas vinculadas aos militares, enfatizando que o termo 'servidores públicos', inserto no dispositivo legal supramencionado, engloba, além dos servidores civis, também os encargos com militares (Anexo 1, v.4, fl. 835).

Porém, a informação repassada pela STN/MF não procede, pois a ordem de grandeza dos valores incluídos na projeção de receitas e despesas previdenciárias é compatível apenas com o regime dos civis. Por exemplo, no RREO de dezembro de 2009, o resultado atuarial com RPPS para 2010 está estimado em um déficit de R\$ 24,1 bilhões. Esse valor é compatível com o resultado esperado apenas para o regime dos civis, que estava estimado em R\$ 30,2 bilhões (Anexo 3, fls. 100v-101v), e não para o agregado de civis com militares, tendo em vista que a estimativa para os militares separadamente, elaborada pela Seori/MD, foi igual a R\$ 4,0 bilhões (Anexo 3, fls. 34v-35), apesar de esse valor ser subestimado (inclui contribuição patronal e exclui inativos, ver itens 2.6.2.1 e 2.6.2.2). Portanto, a projeção publicada no RREO é calculada apenas para os civis, não abarcando os compromissos futuros com o segmento militar.

Um dos principais efeitos da falta de publicação das projeções no RREO, além de descumprir o disposto na LRF, é restringir significativamente a publicidade das informações concernentes à situação atuarial dos encargos com os militares no longo prazo, o que pode prejudicar o planejamento orçamentário da União. Considerando, ainda, a importante função atribuída ao RREO, pelo **caput** do art. 48 da LRF, de ser um dos instrumentos de transparência da gestão pública, necessário se faz que tal relatório contenha dados precisos e completos.

Diante do exposto, propõe-se que o Tribunal determine à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) e à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que incluam a projeção atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas nas publicações, referentes ao último bimestre do ano, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), tendo em vista o que estabelece o art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000.

#### 2.6.2.4. Falta de evidenciação das pensões especiais na projeção atuarial dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus pensionistas

A avaliação atuarial elaborada pela Seori/MD inclui, nas projeções das despesas, os valores de pensões especiais, que, em regra, são benefícios sem contribuição, regidos por leis específicas diversas, por exemplo, de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, dentre outras, não relacionadas às regras do 'regime' previdenciário militar em vigor. Essa inclusão pode distorcer as informações de duas maneiras. A primeira delas diz respeito ao aumento no volume de benefícios pagos para os quais não houve a respectiva contribuição. A segunda relaciona-se a mudanças nas características da população militar de pensionistas, haja vista que muitas das leis que concederam pensões especiais são muito antigas e incluem regras bastante distintas daquelas em vigor para os militares ativos e inativos. Os gestores do Ministério da Defesa alegaram, em entrevista, que essas pensões têm um peso significativo sobre as contas do sistema de pensão militar, majorando o déficit do regime.

A fim de corroborar a informação acima, a Seori/MD elencou as principais pensões especiais e valores pagos ao longo dos anos de 2007 a 2009, reunindo-as em 8 grandes grupos, com seus

respectivos normativos legais (Anexo 1, V. 2, fls. 335-337). Em 2009, por exemplo, essas pensões foram pagas a cerca de 39.600 beneficiários e tiveram um impacto financeiro da ordem de R\$ 1,7 bilhão, conforme dados da Seori/MD. (...)

Destarte, a equipe de auditoria calculou outra projeção atuarial, descontando os valores de pensões especiais ano a ano. Para efeito de cálculo, arbitrariamente a equipe assumiu que os valores com pensões especiais representam um percentual dos valores de pensões para 2009 (ou seja, dividiu-se o valor de pensões especiais de 2009 pelo valor total de pensões militares em 2009), pois a equipe não dispunha de outras informações atuariais dessas pensões especiais. Com base nessa premissa, foi obtido um índice de proporção, a partir da divisão do valor total das pensões especiais pelo valor total de todas as pensões (0,1509), o qual foi multiplicado pelo valor projetado de pensões militares para cada ano. Consequentemente, foi obtida uma coluna com valores de projeção de pensões até o ano de 2083, o último ano projetado pela Seori. Posteriormente, foi calculado um novo resultado atuarial com pensões militares expurgados de valores de pensões especiais (...).

Com base nessas informações, foi possível esboçar o resultado atuarial expurgado de pensões especiais (sem contribuição patronal). A grande vantagem desse tipo de cálculo é a possibilidade de indicar um resultado atuarial que considere apenas os dispositivos legais atuais para concessão de pensão militar, ou seja, a Lei nº 3.765/1960 e alterações posteriores, retratando mais fidedignamente os fluxos futuros de receitas e despesas. Assim, (...) o déficit atuarial com pensões militares expurgados de pensões especiais, a valores de 2009, será de R\$ 7,54 bilhões em 2011, atingindo o seu pico em 2037 com o montante de R\$ 8,7 bilhões. A partir desse pico, iniciar-se-ia uma tendência de redução gradual do déficit, que atingiria o valor de R\$ 3,6 bilhões em 2083. Portanto, há significativa redução no montante do déficit do regime quando se expurga os valores dessas pensões especiais, o que sugere a pertinência de tais valores serem discriminados nas projeções com o propósito de aprimorar a transparência da gestão pública, conforme preceitua o art. 48, **caput**, da LRF.

A principal causa para inclusão de tais despesas nas projeções é a assunção de que a avaliação atuarial deve incluir todos os dispêndios com pensões militares, por se tratarem de despesas de natureza semelhante. No entanto, a discriminação entre os valores de pensões associadas a contribuições e aquelas não associadas a contribuições dos beneficiários aumentaria a precisão, e, por conseguinte, a transparência das informações veiculadas nas projeções.

A inclusão das despesas com pensões especiais para militares no bojo das despesas com pensões de forma geral majora a projeção do volume de gastos e modifica as características demográficas da população militar de inativos e pensionistas, e, consequentemente, distorce a apuração do resultado atuarial, reduzindo o nível de exatidão das informações e das ações de planejamento nelas fundamentadas.

Tendo em vista essas constatações, cabe encaminhar ao Tribunal proposta de recomendação à Seori/MD para que avalie a conveniência e a oportunidade de elaborar avaliação atuarial que possibilite discriminar as projeções e resultado atuariais com e sem a inclusão das informações referentes aos benefícios decorrentes de pensões especiais oriundas de veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio Militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes, de acordo com a lista constante do Anexo 1, v. 2, fls. 335-337, considerando que a inclusão, nas projeções atuariais do regime previdenciário dos militares, das despesas com pensões especiais militares distorce a apuração do resultado atuarial, na medida em que adicionam despesas com benefícios que não contaram com contribuição e alteram as características demográficas da população de militares.

2.7. Apuração do Resultado do Regime Próprio de Previdência Social da União e do Regime Previdenciário com Militares e seus Pensionistas.

#### 2.7.1. Conceito

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) está previsto pelo art. 165, § 3º, da Constituição Federal. Atualmente, no âmbito da União, a elaboração do RREO é responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), observando as diretrizes previstas no Manual de



*Demonstrativos Fiscais da própria STN/MF. A rotina de elaboração do RREO e de suas tabelas auxiliares possui níveis de desenvolvimento por meio de consultas, filtragem de dados extraídos, elaboração das pré-tabelas (ou demonstrativos), verificação de inconsistências e elaboração propriamente dita dos relatórios.*

*No que tange às consultas, estas são realizadas por meio do Siafi, por meio das versões Operacional e Gerencial, sendo realizadas para cada elaboração do RREO cerca de 120 consultas, que resultam em 330 planilhas e 115 mil dados básicos. A partir dos dados básicos, são realizados filtros por fórmulas do aplicativo Excel para montagem de 59 pré-tabelas. Nessa etapa, os dados básicos são reformatados em 111 mil informações que se reduzem em 30 mil informações que são estruturadas em demonstrativos e tabelas publicados no RREO (Anexo 1, v.4, fl. 831).*

### *2.7.2. Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos*

*O demonstrativo de receitas e despesas do RPPS, exigido pelo art. 53, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000 objetiva evidenciar as receitas e despesas desse regime e deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Sua importância reside no fato de que ele é o principal demonstrativo utilizado para divulgação dos resultados previdenciários com servidores públicos da União. A própria apreciação das Contas de Governo realizada pelo TCU utiliza esse demonstrativo para aferir o resultado previdenciário com servidores.*

*Para sua elaboração, as contas contábeis usadas são as mesmas que são utilizadas pelos demais demonstrativos de execução orçamentária. No âmbito do Siafi Gerencial, estas contas estão reunidas em 'grupos de informação' denominados 'Relatório da Receita', 'Dotação liquidada', 'Dotação autorizada', 'Despesas liquidadas' e 'Public. mensal'.*

*No Demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos presente no RREO de dezembro de 2009 (Anexo 3, fl.143), as receitas previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos foram divididas em receitas correntes, que englobam as receitas de contribuições de pessoal civil (contribuição patronal de ativo civil, do servidor ativo civil, de servidor inativo civil e pensionista civil), pessoal militar (contribuição para custeio das pensões militares), e também receitas previdenciárias do RPPS intraorçamentárias. Estas receitas foram distribuídas em três colunas, denominadas 'Previsão inicial', 'Previsão atualizada' e 'Receitas realizadas' (estas, por sua vez, subdividem-se em receitas realizadas 'No bimestre', 'Até o bimestre/2009' e 'Até o bimestre/2008').*

*Já, a evidenciação das despesas previdenciárias no citado demonstrativo do RREO são discriminadas em despesas previdenciárias com pessoal civil (englobando aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários) e pessoal militar (gastos de reformas, pensões e outros benefícios previdenciários de natureza militar). Essas despesas previdenciárias são apresentadas em três colunas denominadas 'Dotação inicial', 'Dotação atualizada' e 'Despesas executadas', sendo que esta última coluna subdivide-se em outras subcolunas registradas como 'Liquidadas ('No bimestre' e 'Até o bimestre')', 'Inscritas em restos a pagar não processados', e outras duas subcolunas referente a dados de ano anterior ('Liquidadas – Até o bimestre' e 'Inscritas em restos a pagar não processados').*

*O resultado previdenciário com regime próprio é calculado mediante a diferença entre suas receitas e as despesas com benefícios (estas despesas representam o somatório da coluna de 'despesas liquidadas no bimestre' e 'despesas inscritas em restos a pagar não processado').*

*Outro demonstrativo específico que é evidenciado no RREO, no que tange à demonstração das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos, é o quadro que expõe separadamente os valores de receitas e despesas de natureza intraorçamentária. Porém, esta demonstração não calcula a diferença entre essas receitas e despesas. Na realidade, ele é apenas uma melhor apresentação de números de receitas e despesas intraorçamentárias que são apresentados na demonstração principal de resultado do RPPS.*

*Destaca-se que as despesas consideradas como de natureza previdenciária do setor público federal incluem, além de inativos e pensionistas militares e civis da União, outros segmentos que têm suas despesas pagas pelos cofres da União. Nesse sentido, o demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos inclui também despesas com inativos e pensionistas da Polícia Civil, da Polícia Militar e do Corpo de Bombeiros do Distrito Federal; inativos e pensionistas dos extintos estados e territórios; inativos e pensionistas do estado do Mato Grosso (art. 27 da Lei Complementar nº 31/1977); inativos e pensionistas da extinta via férrea do Rio Grande do Sul (Vifer; Lei nº 3.887/1969); complementação de aposentadorias e pensões da antiga rede ferroviária federal (RFFSA); encargos previdenciários com pensionistas do extinto instituto de previdência dos congressistas (IPC); pagamento de reparação econômica em prestação única ou em prestação mensal permanente e continuada (valores não retroativos) (Lei nº 10.559/2002); indenização a anistiados políticos (Lei nº 10.559/2002), pagamento de valores a anistiados políticos militares para celebrantes de termos de adesão (Lei nº 11.354/2006), pagamento de valores retroativos a anistiados políticos civis (Lei nº 11.354/2006). De acordo com dados do Orçamento de 2009, essas despesas previdenciárias adicionais representaram naquele ano o montante de R\$ 4,5 bilhões.*

*Interessante é o caso dos integrantes das Polícias Civil, Militar e Corpo de Bombeiros do Distrito Federal. De acordo com art. 21, inciso XIV, da CF, compete à União organizar e manter essas corporações. Porém, as contribuições previdenciárias pagas pelos integrantes dessas corporações são recolhidas aos cofres do Distrito Federal, em vez de aos cofres da União que é a responsável pelo pagamento das despesas com os inativos e pensionistas dessas instituições. Essa situação é analisada pelo TCU mediante o TC-027.750/2006-9, não havendo ainda decisão definitiva.*

### 2.7.3. Achados

#### 2.7.3.1. Fragilidades nos procedimentos afetos à apropriação das contribuições previdenciárias para o RPPS

*As contribuições previdenciárias para o regime de previdência dos servidores públicos civis estão previstas no art. 40, **caput**, da Constituição Federal e regulamentadas pelos arts. 4º a 6º e 8º da Lei nº 10.887/2004, sendo divididas nas seguintes espécies de contribuição: do servidor ativo, do aposentado, do pensionista, e, por último, a contribuição patronal da União e de suas autarquias e fundações. A contribuição dos servidores ativos é de 11% incidentes sobre a totalidade da base de contribuição. Os servidores aposentados e pensionistas contribuem com 11% incidentes sobre a parcela dos proventos que exceda o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral da Previdência Social. Quanto à contribuição da União, de suas autarquias e fundações para o custeio do regime de previdência, esta é calculada tendo como referência de alíquota e base de cálculo o dobro da contribuição do servidor ativo, ou seja, o recolhimento patronal não incide sobre valores de aposentadorias e pensões.*

*Quanto à operacionalização da arrecadação dessas receitas de contribuições previdenciárias, elas eram recolhidas pelos órgãos, até 2/9/2010, mediante Guia de Recolhimento da União (GRU). Após essa data, as contribuições passaram a ser recolhidas por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf), tendo em vista o advento da MP nº 497, de 27/7/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010, que determina a competência da RFB para normatização, cobrança, fiscalização e controle da arrecadação da contribuição destinada ao custeio do Regime de Previdência Social do Servidor de que trata a Lei nº 10.887/2004. No entanto, ainda existe uma exceção para recolhimentos via GRU, que são os oriundos de precatórios, devido à existência de problemas operacionais junto ao Banco do Brasil e à Caixa Econômica Federal e que continuarão nessa sistemática até que se promovam as alterações de sistema permitindo o recolhimento então por Darf (Anexo 1, Volume 4, fls. 833-834).*

*Durante reuniões com gestores, a equipe de auditoria obteve informações a respeito de possíveis erros de recolhimento das contribuições previdenciárias no âmbito de tribunais eleitorais e do trabalho. Com o propósito de aferir essas informações, foram efetuadas consultas no Siafi que*

sugeriram a necessidade de exame mais minucioso dos recolhimentos realizados pelos seguintes órgãos: Tribunais Regionais Eleitorais do Maranhão, Santa Catarina, Amazonas, Minas Gerais, Mato Grosso, Tocantins, Acre, Distrito Federal, Amapá e o Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região. Foram examinados os recolhimentos dessas receitas no decorrer dos anos de 2007, 2008 e 2009.

As extrações demonstraram que o recolhimento ocorria por meio de GRU utilizando os seguintes códigos de recolhimento: 10023-4 CPSSS-SERVIDOR CIVIL ATIVO; 10024-2 CPSSS-SERVIDOR CIVIL INATIVO; 10025-0 CPSSS-PENSIONISTA CIVIL; 50029-1 CPSSS-PATRONAL - DECISAO JUD. MANDADO SEGURANCA; 50026-7 CPSSS-PATRONAL - SERVIDOR NO EXTERIOR; 50028-3 CPSSS-PATRONAL - SERVIDOR CIVIL ATIVO; 50038-0 CPSSS-PATRONAL-PRECATORIO JUDICIAL; 10027-7 CPSSS-SERVIDOR CIVIL LICENCIADO/CEDIDO; 10028-5 CPSSS-PATRONAL-SERV. CIVIL CEDIDO/LICENCIADO; 10021-8 CPSSS-DECISAO JUDICIAL MANDADO DE SEGURANCA; 10038-2 CPSSS-SERV. CIVIL ATIVO-PRECATORIO JUDICIAL; 10029-3 CPSSS-PENSIONISTA-PRECATORIO JUDICIAL; e 10039-0 CPSSS-SERV. CIVIL INATIVO-PRECATORIO JUDICIAL.

A metodologia de trabalho consistiu no envio de ofício de diligência aos Diretores Gerais de Administração dos Tribunais supramencionados, solicitando que eles informassem os montantes de despesa de pessoal e de contribuição previdenciária recolhida, separando-as em contribuição dos servidores ativos, inativos, pensionistas e parte patronal referente aos exercícios de 2007, 2008 e 2009. Além disso, os gestores foram solicitados a explicar os motivos das porcentagens de recolhimento de contribuição previdenciária que diferiam das médias obtidas para os demais Tribunais.

Análise das respostas desses Tribunais revelou que cada um possui o seu sistema de pagamento de pessoal e que, após o processamento da folha de pagamento, os dados financeiros são apropriados no Siafi (Anexo D). Constatou-se que o procedimento de apropriação dos valores no Siafi não é confiável, pois várias inconsistências foram detectadas no recolhimento das contribuições previdenciárias (sejam as parcelas dos servidores ativos, inativos e pensionistas quanto às patronais). As inconsistências no recolhimento identificadas nesses tribunais são descritas a seguir.

No TRE/AM, houve inversão no código de recolhimento da contribuição patronal do RPPS. Em 2008, cerca de R\$ 5,9 milhões de contribuição foram recolhidos com o código 10023-4 CPSSS-SERVIDOR CIVIL ATIVO, mas deveriam ter sido recolhidos mediante código 50028-3 CPSSS-PATRONAL - SERVIDOR CIVIL ATIVO.

O TRE/MT reconheceu que houve inversão nos códigos de recolhimento da contribuição patronal nos anos de 2008 e 2009. Em vez de utilizar o código 50028-3 CPSSS-PATRONAL - SERVIDOR CIVIL ATIVO, O TRE/MT efetuou o recolhimento da contribuição patronal mediante o código 10023-4 CPSSS-SERVIDOR CIVIL ATIVO. A equipe de auditoria verificou que houve realmente inversão nesse caso, pois as despesas com obrigações patronais - despesas intraorçamentárias, que tem como principal componente o recolhimento para o RPSS, registraram valores de R\$ 5.522.832,09 em 2008 e R\$ 6.308.417,46 em 2009 (natureza de despesa 331911300 - UG 070022 - gestão 0001).

No TRE/TO, houve recolhimento incorreto de contribuição previdenciária sobre gratificação natalina dos servidores ativos no valor de R\$ 182.354,96 em 2008. Este valor foi recolhido como contribuição de inativos (10024-2 CPSSS-SERVIDOR CIVIL INATIVO). Há também diferença de contribuição no ano de 2009.

No TRE/DF, houve recolhimento incorreto de R\$ 399.884,22 e R\$ 401.229,44 em valores da contribuição patronal, referentes aos meses de junho e julho de 2009. Estas contribuições foram recolhidas com o código 10023-4 CPSSS-SERVIDOR CIVIL ATIVO, mas deveriam ter sido recolhidas mediante código 50028-3 CPSSS-PATRONAL - SERVIDOR CIVIL ATIVO.

Quanto ao TRE/AP, houve inversão de códigos de recolhimentos no ano de 2009. Cerca de R\$ 2,07 milhões foram recolhidos com o código 10023-4 CPSSS-SERVIDOR CIVIL ATIVO, mas



*deveriam ter sido recolhidos mediante código 50028-3 CPSSS-PATRONAL - SERVIDOR CIVIL ATIVO.*

*Cabe destacar, ainda, caso singular de não recolhimento de contribuição sobre algumas parcelas da remuneração, o que ocorre no TRE/SC. O Acórdão-TRE/SC nº 16.294/2000 excluiu as rubricas Vantagem Pessoal Nominalmente Identificada (VPNI), gratificação de adicional de tempo de serviço, e gratificação natalina da base de cálculo da contribuição para o RPPS. No entanto, o Acórdão-TCU nº 1.286/2008 – Plenário determinou que a contribuição previdenciária também incidisse sobre VPNI e que fossem recolhidos os valores atrasados que até então não tinham sido recolhidos. A partir de julho de 2008, o TRE/SC iniciou o desconto da contribuição sobre VPNI, mas sem realizar a cobrança dos atrasados. Pedido de reexame do citado Acórdão suspendeu a cobrança dos atrasados (Acórdão-TCU nº 1.456/2010 – Plenário) por entender se tratar de matéria de natureza tributária. Quanto à gratificação de adicional de tempo de serviço e gratificação natalina, essas não sofriam incidência de contribuição previdenciária, durante o período examinado, nos moldes do Acórdão-TRE/SC nº 16.294/2000. De acordo com o TRE/SC essas foram causas para redução do valor do recolhimento da contribuição para o RPPS.*

*Entretanto, o recente Acórdão- TCU nº 59/2011 – Plenário (TC-032.654/2008-0), prolatado em 19/1/2011, determinou ao TRE/SC que efetue o desconto de contribuição previdenciária sobre a gratificação de adicional de tempo de serviço e gratificação natalina.*

*O procedimento para recolhimento das contribuições previdenciárias do RPPS mediante GRU é relativamente frágil. Os gestores dos órgãos verificam qual o código de GRU correto e realizam o respectivo recolhimento manualmente, ou seja, as informações não são submetidas a críticas de consistência, que poderiam ser realizadas pelos próprios sistemas informatizados. Dessa forma, um gestor pode facilmente recolher valores de contribuição patronal como se fosse contribuição do servidor e vice-versa.*

*Ademais, em que pese ser Órgão Central do sistema de administração financeira federal, a STN/MF alegou que o acompanhamento de possíveis inconsistências no recolhimento das contribuições previdenciárias do RPPS não faz parte de suas competências institucionais (Anexo 1, v. 4, fl. 834). A alegação é em tese aceitável, visto que a MP nº 497, de 27/7/2010 (convertida na Lei nº 12.350/2010), transferiu essa competência da SRH/MP para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).*

*O recolhimento das contribuições previdenciárias do RPPS com códigos de GRU incorreto provoca distorção nos valores arrecadados. Se uma determinada contribuição previdenciária é de servidor ativo e, no momento do recolhimento via GRU, esta é efetuada com código trocado (por exemplo, deveria ser o código 10023-4 CPSSS-SERVIDOR CIVIL ATIVO e utiliza-se o código 50028-3 CPSSS-PATRONAL-SERVIDOR CIVIL ATIVO), então a receita é classificada incorretamente no Siafi. Por outro lado, convém lembrar que, desde 3/9/2010, em decorrência da MP nº 497, de 27/7/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010, o recolhimento passou a ser realizado mediante Darf, o qual possui codificação diversa daquela da GRU. Entretanto, a técnica de classificação continua semelhante à anterior, pois cada código de recolhimento do Darf está atrelado a uma natureza de receita, ou seja, a alteração de GRU para Darf não elimina a possibilidade de erro no recolhimento das receitas do RPPS.*

*A fim de se certificar da veracidade de tal conclusão, a equipe de auditoria indagou à STN/MF a respeito da possibilidade de haver equívocos no recolhimento das contribuições previdenciárias do RPPS. A STN informou que as receitas do RPPS são contabilizadas tendo por base as informações da natureza da receita parametrizadas nos códigos de recolhimento (GRU) ou de receita (Darf), e que existe a possibilidade de recolhimento com uso de código indevido por parte do contribuinte/recolhedor para ambas as formas de arrecadação (GRU e Darf) (Anexo 1, v.4, fls. 913-914).*

*Destarte, com a possibilidade de recolhimento incorreto das contribuições do RPPS, há risco de distorções nos valores das receitas previdenciárias que são publicadas no RREO, podendo*



ocasionar diferença nos resultados previdenciários desse regime. Essa fragilidade decorre em parte da inexistência de unidade gestora única do regime de previdência no âmbito da União, prevista no § 20 da CF/88, incluído pela EC n° 41/2003, a qual precisa ser regulamentada (ver item 2.3). A ausência de um órgão gestor único faz com que os recolhimentos sejam realizados no âmbito de cada um dos órgãos que possuem sistema próprio de pagamento de pessoal, como ocorre nos diversos tribunais. Esse processamento descentralizado aumenta a possibilidade de erros e dificulta a fiscalização dos recolhimentos. Por isso, cabe ressaltar, novamente, a importância de ser regulamentado o dispositivo constitucional que prevê a criação da unidade gestora única, nos termos da proposta de encaminhamento incluída no item 2.3 deste relatório.

Tendo em vista a fragilidade constatada no recolhimento das contribuições afetas ao RPPS, torna-se necessário alertar os órgãos nos quais foram detectadas inconsistências no recolhimento sobre a necessidade de observância do que estabelecem os arts. 4° a 6° e 8° da Lei n° 10.887/2004 e dar ciência dessas ocorrências à STN e à RFB para que possam tomar providências que mitiguem a possibilidade de incorreção no recolhimento das contribuições para o RPPS.

Portanto, propõe-se dar ciência: a) aos Tribunais Regionais Eleitorais do Amazonas, Mato Grosso, Tocantins, Amapá e Distrito Federal, a respeito da necessidade de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias do RPPS em conformidade com o que estabelecem os arts. 4° a 6° e 8° da Lei n° 10.887/2004; e b) à STN/MF e à RFB/MF a respeito das inconsistências de recolhimento das contribuições previdenciárias do RPPS constatadas nos Tribunais Eleitorais do Amazonas, Mato Grosso, Tocantins, Amapá e Distrito Federal.

#### 2.7.3.2. Inconsistências de valores publicados no demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos

A equipe de auditoria analisou o demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do RPPS publicado no RREO, especificamente aqueles publicados no último mês do ano, referentes aos exercícios de 2002 a 2009 (relatórios de janeiro a dezembro do ano/bimestre novembro-dezembro). Ficou constatado que, em vários dos demonstrativos, o valor que aparece na coluna de despesas realizadas no ano 'x+1' não corresponde aos valores que foram lançados no RREO de dezembro do ano 'x'. Por exemplo, o valor do resultado previdenciário referente ao exercício de 2008 informado no RREO de dezembro de 2008 foi negativo e igual a R\$ 42,2 bilhões, enquanto o resultado referente a esse mesmo exercício informado no RREO de dezembro de 2009 foi negativo e igual a R\$ 41,1 bilhões. Esses valores indicam uma diferença de R\$ 1,1 bilhão para o resultado previdenciário referente ao mesmo ano, em duas publicações diferentes. A Tabela 18 (Anexo A) mostra as discrepâncias nas publicações dos resultados previdenciários para os anos de 2002 a 2008.

Acerca dessas inconsistências, a STN informou que, quanto aos dados referentes aos anos 2004 e 2005 publicados no demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do RPPS, o valor total da despesa previdenciária na coluna 'Até o Bimestre/2004' de R\$ 39.835.746 mil, publicada em 2005, deveria ser o mesmo publicado no ano anterior, ou seja, R\$ 40.397.137 mil. No entanto, em janeiro de 2006, quando da elaboração do RREO de 2005, na 'Verificação de Inconsistências' (etapa da rotina de elaboração do RREO), entre uma das milhares de informações a serem checadas (em grande parte fórmulas do aplicativo Excel), foram constatadas inconsistências nas fórmulas das pré-tabelas. Dessa forma, o somatório das despesas no período não obteve equivalência com o período anterior, impactando por efeito o resultado previdenciário destacado no quadro acima (Anexo 1, v.4, fls. 837-838).

Quanto ao método de apropriação da despesa, a STN argumenta que o regime de apropriação da despesa para fins de elaboração do RREO deve ser o regime orçamentário definido na Lei n° 4.320/1964, ou seja, as despesas empenhadas no exercício. Por uma questão conceitual, até o exercício de 2007 as despesas empenhadas, mas não liquidadas efetivamente até 31 de dezembro do exercício de referência, eram consideradas 'liquidadas' no momento de sua inscrição em restos a pagar não processados, por ocasião do encerramento do exercício. Esse procedimento era conhecido informalmente como 'liquidação forçada'. Dessa forma, as despesas liquidadas de um exercício

*encerrado compreendiam despesas efetivamente liquidadas e despesas apenas empenhadas, mas inscritas em restos a pagar não processados para execução no exercício seguinte, nos termos da Lei nº 4.320/1964. A partir de 2007, passou-se a denominar a despesa orçamentária do exercício de despesa 'executada', reservando-se o termo 'liquidadas' às despesas que efetivamente tenham passado pelo estágio da liquidação definido pela lei. Atualmente, a despesa total do exercício é apropriada pelo mesmo critério, apenas passou-se a destacar, desse total, o montante liquidado (29213.02.01 = CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO EXCETO DOC FOLHA) do não liquidado, inscrito em restos a pagar não processados (29213.02.03 = CRED. EMPENHADO-EXECUTADO POR INSCRICAO DE RP) (Anexo 1, v.4, fl. 838.).*

*Outro questionamento da equipe de auditoria direcionado à STN esteve relacionado às justificativas para liquidação direta, sem empenho, das despesas de pessoal, observada nos últimos anos. Em resposta, a STN argumentou que as rotinas contábeis para apropriação da folha de pagamento de pessoal dispensam a emissão da nota de empenho, o que não quer dizer que não haja o empenho. Ocorre que o usuário, no momento em que estiver apropriando a despesa com pessoal, dentro do documento folha, estará executando registros, de forma automática e concomitante, por meio de nota de sistema (NS), relativos aos estágios de empenho e liquidação.*

*Também foram constatados valores incorretos de despesa com pensionistas e inativos militares em 2009. De acordo com o demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos de dezembro de 2009, a despesa com esse grupo foi de R\$ 20,6 bilhões. A fim de aferir a consistência da informação, a equipe de auditoria efetuou consulta no Siafi Gerencial, conforme os critérios repassados pela STN (Anexo 1, v. 4, fls. 852-853), e constatou que a ação orçamentária '0179 – Pagamento de Aposentadorias e Pensões – Militares das Forças Armadas', que representa a rubrica orçamentária responsável pelo pagamento desse segmento, executou R\$ 22,3 bilhões, ou seja, um valor que corresponde a R\$ 1,7 bilhão acima do que foi publicado no supracitado demonstrativo.*

*Porém, o somatório de valores de despesa de civis e militares em 2009, publicado no citado demonstrativo, de R\$ 67,2 bilhões está correto. O que ocorreu foi provavelmente a inserção de valores de gastos com militares nas despesas com servidores civis, quando da elaboração do demonstrativo. Logo, a despesa com inativos e pensionistas civis que foi publicada com o valor de R\$ 46,6 bilhões, na realidade, teria sido de R\$ 44,9 bilhões.*

*A causa para inconsistência de informações publicadas no RREO reside em alteração das rotinas contábeis e extração de dados que são efetuados pela STN/MF. O principal efeito dessas inconsistências é retratar de forma imprecisa os resultados financeiros dos sistemas de previdência de militares e servidores civis da União. Saliente-se, mais uma vez, que esse relatório é utilizado também pelo TCU para efeito de apreciação das Contas de Governo. Logo, a publicação de informações inconsistentes reduz a confiabilidade do demonstrativo, que constitui importante instrumento de transparência na gestão pública, conforme estabelece o **caput** do art. 48 da LRF.*

*Portanto, propõe-se que o Tribunal determine à STN/MF que inclua, no RREO, memória de cálculo que possibilite a reconstrução do referido demonstrativo mediante consultas ao Siafi, nas versões Gerencial e Operacional, bem como adicione instrução em seu Manual de Demonstrativos Fiscais para que os demonstrativos sejam acompanhados de memória de cálculo, com o propósito de mitigar o risco de inconsistências nas informações publicadas no RREO e de violação do art. 53, inciso II, c/c o art. 48, **caput**, da Lei Complementar nº 101/2000.*

*2.7.3.3. Falta de segregação dos resultados previdenciários concernentes aos militares das Forças Armadas e aos servidores civis*

*Os demonstrativos das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos que compõem o RREO incluem todas as receitas e despesas concernentes ao regime civil como também àquelas relacionadas ao regime dos militares. Portanto, o resultado previdenciário do RPPS, publicado no RREO, agrega os dados referentes aos militares e civis. Ao ser indagada a respeito das razões para não haver relatório específico para cada regime, a STN/MF respondeu que o*

*Anexo V do RREO apresenta uma linha com resultado previdenciário, que inclui as contribuições e despesas dos servidores civis e militares da União, pois o regime próprio é por ente federativo (Anexo I, v. 4, fl. 836).*

*Ocorre que, como já explanado no item 2.4 deste relatório, a CF estabelece distinção entre militares e civis. Enquanto o sistema de previdência dos servidores públicos civis está previsto no art. 40, o dos militares é mencionado no art. 142, § 3º, inciso X. Além disso, o art. 40, § 20, da CF excetua o regime previdenciário dos militares da exigência de haver apenas um regime por ente federativo, o que refuta o argumento apresentado pela STN.*

*Os regimes dos militares e dos civis possuem regras diferentes que fazem deles regimes distintos, como ressaltado no item 2.4. Enquanto as regras atuais para os servidores civis se aproximam de um verdadeiro regime previdenciário, do qual se poderá exigir, quando vier a ser plenamente regulamentado, crescente equilíbrio entre receitas e despesas, as regras estabelecidas para os militares permaneceram praticamente intocadas pelas recentes reformas e continuam muito próximas de um regime administrativo, no qual não se exige contribuições para aposentadoria, benefício este que se mantém como encargo da União como uma extensão do vínculo funcional com a Administração.*

*Portanto, apurar os resultados de regimes tão díspares em um mesmo demonstrativo prejudica a evidenciação dos resultados, os quais podem ser usados para avaliar o equilíbrio dos regimes e embasar decisões técnicas e/ou políticas a eles concernentes, o que fere o princípio da transparência na gestão pública referente a esse demonstrativo (art. 53, inciso II, c/c o art. 48, **caput**, da LRF).*

*A apresentação conjunta dos resultados previdenciários de militares das Forças Armadas e servidores civis dificulta a divulgação da situação financeira de cada um deles, ao sugerir tratar-se de apenas um regime previdenciário. Para 2009, conforme dados do último RREO daquele exercício, o déficit previdenciário com o setor público federal foi de R\$ 47,0 bilhões. No entanto, esse número deveria destacar os déficits com militares das Forças Armadas e os servidores civis. Nessa linha, a equipe de auditoria apurou o déficit da previdência do setor público separando civis de militares, (...). No ano de 2009, o sistema de previdência dos servidores civis (RPPS) apresentou déficit de R\$ 26,4 bilhões, enquanto o sistema de previdência militar foi deficitário em R\$ 20,6 bilhões (sem a contribuição patronal). Portanto, considerando que militares e servidores civis possuem regimes previdenciários distintos, a apuração do resultado previdenciário do setor público deveria apresentar demonstrações específicas para cada um.*

*Diante do exposto, propõe-se determinar à Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) e ao Ministério da Previdência Social (MPS) que providenciem a publicação no RREO de um demonstrativo específico das receitas e despesas referentes ao regime próprio dos servidores públicos civis e outro demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias associadas aos militares das Forças Armadas e seus dependentes, no prazo de 180 dias, tendo em vista o que estabelece o art. 40, § 20, c/c o art. 142, § 3º, inciso X da CF, e o art. 53, inciso II, c/c o art. 48, **caput**, da Lei Complementar nº 101/2000.*

*2.7.3.4. Falta de evidenciação da incidência de DRU sobre a contribuição de militares para pensões*

*O Orçamento da União desvincula 20% dos valores destinados à seguridade social em atendimento ao art. 76 dos ADCT/CF que estabeleceu a Desvinculação de Receitas da União (DRU). As contribuições previdenciárias para o RGPS não sofrem incidência da DRU, visto que o art. 167, inciso XI, da CF impede que os recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, inciso I, alínea 'a', e inciso II, sejam utilizados para realização de despesas diferentes do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.*

*Ao analisar o Orçamento da União, verifica-se que a Receita de Contribuição para Pensão Militar, prevista no art. 1º da Lei nº 3.765/1960, é desmembrada em 80% para pagamento de pensões militares e outros 20% são desvinculados do pagamento de pensões, podendo ser usado pela União para outros fins, como pode ser observado em extração no Siafi 2010 (Anexo 3, v.1, fl. 174).*

Entretanto, no relatório de Demonstrativo das Receitas e Despesas do Regime Próprio dos Servidores Públicos presente no RREO, a receita prevista inclui todo o valor orçado para natureza de receita '1210.15.00 – Contribuição para o Custeio das Pensões Militares'. Ora, se para efeito orçamentário existe desvinculação dessa receita, não há razão para incluir todo o valor das contribuições dos militares como receitas previdenciárias.

O principal efeito dessa falta de evidenciação da incidência de DRU sobre as contribuições dos militares para pensão é distorcer a apuração do resultado dos encargos previdenciários da União com os militares e pensionistas, alterando artificialmente o déficit do 'regime'. Isso reduz a exatidão do demonstrativo publicado no RREO, prejudicando, dessa forma, a transparência da gestão pública (art. 53, inciso II, c/c art. 48, **caput**, da LRF).

Diante dessas constatações, cabe encaminhar proposta de determinar à STN/MF que evidencie, no relatório de Demonstrativo das Receitas e Despesas do Regime Próprio dos Servidores Públicos presente no RREO, a incidência de Desvinculação de Receitas da União (DRU) sobre a contribuição de militares para pensões, tendo em vista o que estabelece o art. 53, inciso II, c/c o art. 48, **caput**, da LRF.

### 3. DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

A previdência social integra, juntamente com a saúde e a assistência social, o conjunto de ações denominado pela Constituição Federal como seguridade social. Diferentemente da saúde, estabelecida como direito de todos e dever do Estado, e da assistência social, que deve ser prestada 'a quem dela necessitar, independente de contribuição' (art. 203 da CF/88), a previdência social apresenta 'forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória', devendo ser observados 'critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial' (art. 201 da CF/88). Assim, dos três conjuntos de ações que compõem a seguridade social, apenas a previdência social apresenta exigência de equilíbrio financeiro e atuarial, fazendo-se necessário identificar corretamente quais os itens que devem compor suas receitas e despesas para o cálculo de seu resultado.

O financiamento da seguridade social é proveniente dos orçamentos dos entes federativos e das contribuições sociais enumeradas no art. 195 da Constituição Federal, transcrito abaixo:

'Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.'

Considerando, portanto, as fontes de receita apontadas pelo art. 195 e a exigência do art. 201 da CF/88 de que a previdência social apresente equilíbrio financeiro e atuarial, resta identificar as contribuições sociais e as despesas que serviriam de base para o cálculo do resultado da previdência. Tal questão reveste-se de certa polêmica, como observado no relatório de levantamento que deu origem a esta auditoria (TC-007.543/2010-78, apenso a este processo), pois há, pelo menos, três posições distintas quanto à forma de apurar o resultado previdenciário.

#### 3.1. Componentes do resultado do RGPS

Para alguns especialistas (posição constitucionalista), na apuração do resultado do RGPS, devem ser computadas todas as despesas e receitas destinadas à seguridade social, incluindo as



*despesas com saúde e assistência social e todas as receitas enumeradas no art. 195 da CF/88. Contra essa visão pesa o fato de que não há exigência constitucional de equilíbrio financeiro ou atuarial para a saúde e para a assistência social, apenas para a previdência social.*

*A Constituição Federal, ainda, parece não deixar dúvidas sobre quais seriam as receitas tipicamente previdenciárias, que serviriam de contrapartida para o pagamento dos benefícios e com as quais seria possível verificar o equilíbrio do RGPS, ao vedar sua utilização para outras despesas, conforme art. 167, inciso XI, transcrito abaixo.*

*Art. 167. São vedados:*

*(...)*

*XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, inciso I, alínea 'a', e inciso II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.'*

*Ainda nesse sentido, a Lei nº 8.212/1991, no parágrafo único do art. 16, expressa que a contribuição da União para a seguridade social 'é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal', sendo responsável por insuficiências financeiras da seguridade social 'quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social'.*

*Assim, é possível entender que os recursos repassados pela União para custeio dos benefícios previdenciários são recursos adicionais que servem para cobrir insuficiências financeiras, ou seja, déficits do RGPS, não cobertos pelas contribuições dos segurados e dos empregadores (sobre a folha de salários). Portanto, as receitas tipicamente previdenciárias seriam aquelas provenientes dos empregadores sobre a folha de salários e dos trabalhadores e demais segurados do RGPS, conforme disposto no art. 195, inciso I, alínea 'a' e inciso II, ou as suas substitutas (e.g., contribuição sobre produção rural, sobre receita dos espetáculos esportivos de futebol profissional, do empregador doméstico e sobre prestação de serviços por cooperativas de trabalho). Qualquer interpretação que procure apurar o resultado do RGPS incluindo, do lado das receitas, a arrecadação oriunda de todas as contribuições destinadas à seguridade social, ou as demais transferências da União, carece de previsão constitucional e legal. Da mesma forma, a inclusão de despesas da saúde e da assistência social na formação de um 'resultado da seguridade social' não serve para apuração do equilíbrio financeiro da previdência estipulado no art. 201 da CF/88.*

*Cabe observar, ainda, que a proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário, um dos objetivos da previdência social previsto no inciso III do art. 201 da CF/88, possui fonte própria de recursos, estabelecida pelo art. 239 da CF/88. Dessa forma, essas despesas e as respectivas receitas não devem compor o resultado previdenciário.*

*No nosso ordenamento jurídico, a seguridade social, como todas as demais ações de governo, deve apresentar sempre equilíbrio orçamentário, pois não pode haver execução de despesas sem a especificação das receitas para cobri-las. No caso de haver arrecadação menor do que havia sido previsto, por exemplo, algumas ações poderão ser contingenciadas com o objetivo de reduzir as despesas inicialmente previstas. Esse tipo de equilíbrio não pode ser confundido com a exigência de equilíbrio financeiro e atuarial imposta à previdência social pela CF/88. Como mencionado anteriormente, no item 2.3, o equilíbrio financeiro requer que as receitas previdenciárias arrecadadas durante um ano cubram as despesas previdenciárias executadas no mesmo período, enquanto o equilíbrio atuarial requer que as contribuições previdenciárias futuras, trazidas a valor presente, sejam suficientes para financiar as despesas futuras com benefícios, também trazidas a valor presente.*

*Outra posição sobre o resultado do RGPS, denominada pragmática, defendida no Fórum Nacional de Previdência Social em 2007, aduz que as renúncias de receitas previdenciárias sejam incluídas como receitas nas contas do RGPS, o que diminuiria seu déficit. Na mesma linha, de acordo com essa posição, as despesas com benefícios concedidos à clientela rural deveriam ser consideradas assistenciais e contabilizadas separadamente, tendo em vista que tais benefícios apresentam contrapartida (receita) reduzida. Seriam, então, apurados dois resultados previdenciários: um rural e*

outro urbano. Tal conceito foi batizado de 'Nova Contabilidade da Previdência Social' e encontra-se descrito em artigo da SPS/MPS (Anexo 1, fls. 61-71).

A nosso ver, a classificação dos benefícios rurais como assistenciais, como preconizado na posição pragmática, não se mostra compatível com o atual arcabouço jurídico, tendo em vista que:

a) a aposentadoria por idade do trabalhador rural foi estabelecida no inciso II do § 7º do art. 201 da CF/88, juntamente com a aposentadoria do trabalhador urbano, apenas com a ressalva da redução em cinco anos da idade mínima;

b) o § 8º do art. 195 da CF/88 estabelece a forma de contribuição do produtor rural em economia familiar e o direito aos benefícios, característica exclusiva da previdência social;

c) a Lei nº 8.212/1991 lista o produtor rural pessoa física (art. 12, inciso V, alínea 'a') e o segurado especial (art. 12, inciso VII) como segurados obrigatórios da previdência social, o que lhes concede acesso aos benefícios do RGPS mencionados no art. 18 da Lei nº 8.213/1991;

d) o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 especifica a alíquota de contribuição para o empregador rural pessoa física e para o segurado especial em 2,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; e

e) o Plenário do TCU, no Acórdão nº 38/2004, entendeu que as contribuições do segurado especial e dos empregadores rurais pessoa física e pessoa jurídica não se configuram renúncias tributárias, pois são contribuições substitutivas em um sistema que conta com uma pluralidade de fontes.

De semelhante modo, não há previsão legal, nem na Lei nº 4.320/1964 nem na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), de inclusão das renúncias previdenciárias como receitas para efeito de apuração do resultado do RGPS. Existe inclusive, atualmente, um obstáculo de cunho técnico para contabilizar tais receitas, pois, de acordo com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, as estimativas de renúncias previdenciárias são produzidas com base no valor da massa salarial e, com os atuais sistemas, essa informação só pode ser disponibilizada semestralmente (Ofício RFB/Gabin 1073/2010, Anexo 1, v. 1, fls. 274-321).

Dessa forma, embora a apuração de um resultado previdenciário urbano em separado do resultado rural e a correta mensuração dos valores de renúncias previdenciárias apresentem grandes vantagens para a transparência do gasto público, bem como para o correto entendimento das causas dos resultados apresentados pelo RGPS nos últimos anos, como será observado nos itens 3.2.6 e 3.3.4, tais medidas não demonstram, de fato, o resultado do RGPS.

Finalmente, na posição adotada na contabilidade tradicionalmente utilizada para apurar o resultado do RGPS, chamada por alguns autores de fiscalista, são consideradas as receitas das contribuições dos segurados e das empresas sobre a folha salarial (CF/88, art. 195, inciso I, alínea 'a' e inciso II), sem a contabilização das renúncias previdenciárias, em contrapartida às despesas com benefícios do RGPS, incluindo clientelas urbana e rural, despesas pagas judicialmente e a compensação previdenciária com regimes próprios de previdência (Comprev). Outras receitas também são consideradas nesse cálculo, das quais se destacam as provenientes da produção rural, da receita dos espetáculos esportivos de futebol profissional, do empregador doméstico e da prestação de serviços por cooperativas de trabalho (§ 8º do art. 195 da CF/88 e arts. 22, 22A, 22B e 25 da Lei nº 8.212/1991), que têm sido interpretadas como formas substitutivas de contribuição (item 9.2.3 do Acórdão nº 38/2004 – Plenário). As receitas provenientes do 'Simples' (Lei nº 9.317/1996 e Lei Complementar nº 123/2006), que substituem a contribuição patronal sobre a folha de salários, também, são apuradas. Com base nesses valores, é elaborado o demonstrativo de fluxo de caixa do INSS, principal referência para divulgação do resultado do RGPS.

Cabe observar, ainda, que parte da receita com concursos de prognósticos, prevista no inciso III do art. 195 da CF/88, é destinada à previdência social, conforme disposto em leis específicas que os regulam. Constitucionalmente, tais receitas não são vinculadas necessariamente ao pagamento de benefícios, sendo que sua destinação orçamentária está regulamentada com base na Portaria 30 do Ministério da Fazenda, de 8/2/2008 (Anexo 3, fl. 152). Pode-se observar na portaria que as loterias de

números e a Loteria Federal possuem cotas específicas para previdência de 10,96% e 42,86%, respectivamente, e que parte das receitas dos demais concursos é destinada à seguridade social. Consultas ao Siafi revelaram que, de acordo com a Lei nº 12.214 (LOA 2010), de 26/1/2010, R\$ 261 milhões provenientes de receitas de loterias foram destinados ao Programa Financiamento das Unidades Descentralizadas da Previdência Social (Anexo 3, fl. 166). Para efeitos do cálculo do resultado do RGPS utilizado no item 4.2 a seguir, no entanto, essas receitas não serão consideradas, por não integrarem o demonstrativo de fluxo de caixa do INSS, de onde foram extraídos os valores aqui apresentados.

O TCU tem adotado, via de regra, a posição fiscalista, por meio de acórdãos e da elaboração do parecer prévio anual das contas de governo, embora tenha deixado espaço para interpretações que ora pendem para a posição pragmática, ora para a posição constitucionalista.

O TC-928.231/1998-4, apreciado pelo Plenário do TCU por meio do Acórdão nº 1.511/2002, firmou juízo sobre as receitas e despesas que devem pertencer à seguridade social, estabelecendo critérios para classificá-las. Com base nesses critérios, o relatório das contas de governo de 2003 apresenta demonstrativo das receitas e despesas da seguridade social naquele ano, apurando seu resultado, o que poderia ser interpretado como uma posição constitucionalista. No entanto, essa classificação e apuração de resultado da seguridade social objetivou primordialmente avaliar se receitas pertencentes ao orçamento da seguridade social estariam sendo utilizadas para pagamento de despesas que deveriam ser incluídas no orçamento fiscal.

A apuração do resultado do RGPS, nesse mesmo relatório das contas de governo, baseou-se no 'saldo previdenciário', que é a diferença entre os encargos com pagamentos previdenciários urbanos e rurais e a arrecadação líquida das contribuições sociais vinculadas à previdência social. Essa é exatamente a metodologia de apuração do resultado do RGPS fundamentada nas informações constantes do demonstrativo de fluxo de caixa do INSS e que pode ser enquadrada na posição fiscalista.

No relatório sobre as contas de governo de 2007, no capítulo sobre o 'resultado financeiro da previdência social' são apresentados dois demonstrativos, um com o resultado previdenciário tal como apurado pelo demonstrativo de fluxo de caixa do INSS e outro que apresenta o resultado separado por clientela (urbana e rural) e inclui uma estimativa de receita que simula a recomposição das renúncias previdenciárias, de acordo com a proposta aprovada no Fórum Nacional da Previdência Social, denotando uma posição pragmática. O relatório sobre as contas de governo de 2006 apresenta demonstrativos semelhantes e defende a necessidade 'de fazer distinção clara entre 'previdência' e 'assistência social' sob o aspecto contábil, financeiro e administrativo', deixando latente que benefícios como os concedidos à clientela rural, além de 'aposentadorias e pensões concedidas por idade', teriam natureza assistencial e seriam suportados indevidamente pela previdência.

Essa interpretação de que benefícios rurais teriam natureza assistencial não se coaduna com a decisão prolatada no item 9.2.3 do Acórdão nº 38/2004 do Plenário. Nesse julgamento, o Tribunal considerou que a contribuição previdenciária rural, incidente sobre a comercialização da produção, constitui regime tributário próprio de seguridade social, conforme estabelece o § 9º do art. 195 da Constituição Federal.

Considerando as diferentes posições externadas pelo TCU em relação às receitas e despesas que devem ser computadas na apuração dos resultados do RGPS, as controvérsias a respeito do tema e as implicações sociais, políticas, econômicas e financeiras decorrentes das diferentes formas de apuração, seria oportuno que o TCU firmasse entendimento sobre a matéria.

Dessa forma, cabe propor ao TCU que firme entendimento de que o resultado previdenciário deve ser apurado tomando por base os seguintes valores:

a) do ponto de vista da receita, as contribuições estabelecidas no art. 195, inciso I, alínea 'a', e inciso II, da Constituição Federal de 1988, ou suas substitutas (e.g., contribuição sobre produção rural, sobre receita dos espetáculos esportivos de futebol profissional, do empregador doméstico e

sobre prestação de serviços por cooperativas de trabalho), outras contribuições destinadas à previdência social definidas por lei e a compensação previdenciária recebida de regimes próprios de previdência (Comprev);

b) do ponto de vista da despesa, as despesas com benefícios do RGPS, incluindo clientelas rural e urbana, pagas administrativamente ou judicialmente, e a compensação previdenciária transferida a regimes próprios de previdência (Comprev).

### 3.2 Resultado deficitário do RGPS

O principal demonstrativo que serve de referência para a apuração do resultado do RGPS é o fluxo de caixa do INSS, cujos componentes do cálculo são a arrecadação líquida e a despesa com benefícios pagos do RGPS. A arrecadação líquida é formada pelos recebimentos próprios do INSS subtraídos das transferências a terceiros, que consistem em contribuições para outras entidades (e.g., Sesi, Senac e Senar), incidentes sobre o total das remunerações pagas pelas empresas a seus funcionários, que são arrecadadas juntamente com as contribuições previdenciárias. Compõem os recebimentos próprios do INSS:

a) arrecadação bancária: total de recolhimentos efetuados por meio de guias da previdência social (GPS);

b) recursos transferidos pela União: contribuições previdenciárias arrecadadas por outras formas de recolhimento (Simples, Simples Nacional, Refis etc);

c) depósitos judiciais;

d) ressarcimento e restituições de arrecadação e taxa de administração sobre outras entidades: itens que reduzem o saldo dos recebimentos próprios.

A despesa, representada pelo total de benefícios pagos do RGPS, é formada pela despesa com benefícios, descontados os benefícios devolvidos, pelas sentenças judiciais e, desde 2008, pela compensação previdenciária transferida a regimes próprios de previdência (Comprev). (...)

De acordo com o fluxo de caixa do INSS, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, o RGPS apresentou saldos negativos de R\$ 44,9, 36,2 e 42,9 bilhões, respectivamente. Cabe observar que a redução do déficit no ano de 2008, em relação a 2007, não foi consequência de um aumento da arrecadação, como poderia ser esperado, mas da elevação na despesa com benefícios no exercício de 2007. Tal fato ocorreu, conforme explanado no Ofício 10/2010/Subsec5/STN/MF-DF, de 7/10/2010 (Anexo 1, v.4, fl. 845), devido à alteração legal implementada pela MP nº 404, de 11/12/2007, que determinou que os benefícios com valor até um salário mínimo fossem pagos entre os últimos cinco dias úteis do mês de sua competência e os primeiros cinco dias úteis do mês seguinte. Anteriormente, todos os benefícios eram pagos nos primeiros cinco dias úteis do mês seguinte à competência de pagamento. Assim, a despesa previdenciária de 2007 aumentou significativamente, já que metade dos benefícios de valor até um salário mínimo, que antes seriam pagos em 01/2008, foram pagos em 12/2007.

(...) É possível observar que, até 2007, o resultado financeiro do RGPS apresentava déficits crescentes, atingindo seu pico nesse ano, possivelmente inflado pelas mudanças impostas pela MP nº 404/2007, abordada no parágrafo anterior. Percentualmente, o déficit cresceu até 2005, quando atingiu 25,7% do total de despesas com benefícios, diminuindo até 18% e 19%, respectivamente, nos exercícios de 2008 e 2009.

Outra forma de avaliar o resultado previdenciário é comparar o valor de seus componentes com o PIB do país no período. (...) Com base nessa relação, é possível observar que:

a) a receita previdenciária tem crescido mais rapidamente do que o crescimento do PIB, especialmente a partir de 2004;

b) a despesa com pagamento de benefícios tem crescido mais rapidamente do que o crescimento do PIB, à exceção de 2008;

c) o déficit aumentou até 2006, retornando ao patamar de 2002 no exercício de 2008;

d) a estagnação do PIB em 2009 esteve associada a um aumento do déficit como porcentagem do PIB, que antes apresentava tendência de redução.



*As causas para os seguidos resultados negativos do RGPS, conforme levantado em reuniões com os principais gestores envolvidos (SPS/MPS, STN/MF, RFB/MF e INSS), consulta à literatura especializada (notas técnicas do IPEA, trabalhos acadêmicos, etc) e à jurisprudência do TCU, em especial aos relatórios anuais sobre as contas de governo, estão relacionadas a uma série de fatores, dentre os quais se destacam:*

- a) forte desequilíbrio entre receitas e despesas na clientela rural – déficit rural;*
- b) evasão fiscal;*
- c) informalidade nas relações de trabalho;*
- d) estoque de dívida previdenciária;*
- e) expressivo volume de renúncias de receitas previdenciárias;*
- f) política de reajustes do salário mínimo acima dos índices de inflação;*
- g) desequilíbrio entre receitas e despesas na clientela urbana – déficit urbano – resultado do desenho do plano de benefícios do RGPS no Brasil.*

*(...) A evasão fiscal foi calculada com base nos mesmos percentuais estimados no estudo realizado pela então Secretaria da Receita Previdenciária, em março de 2007, que a concebeu como a soma de inadimplência (formalidade, evasão declarada) e sonegação (informalidade, evasão não declarada) (Anexo 1, fls. 285-320). Assim o fator ‘informalidade nas relações de trabalho’ encontra-se estimado junto à sonegação, enquanto o estoque de dívida previdenciária pode ser considerado resultado da inadimplência, ambas formando o conceito de evasão fiscal.*

*Da mesma forma, é importante ressaltar que alguns fatores se sobrepõem a outros. Por exemplo, o déficit rural é gerado pelo desenho de seus benefícios e pela insuficiência de suas contribuições, mas também é influenciado pela evasão fiscal e pelo aumento do salário mínimo, que, por sua vez, impacta também o resultado urbano. (...)*

### 3.2.1 Déficit urbano

*(...) as receitas e as despesas referentes à clientela urbana cresceram a taxas semelhantes no período de 2001 a 2009, à exceção dos exercícios de 2003 e 2008. Em 2003, a receita caiu, aumentando o déficit em R\$ 9 bilhões, e, em 2008, a despesa manteve-se praticamente constante em relação a 2007, reduzindo o déficit em 13 bilhões (em valores atualizados pelo INPC a preços de 12/2009).*

*Embora a despesa e a receita relacionadas à clientela urbana tenham aumentado de forma semelhante, o crescimento dos valores dos créditos emitidos diferiu bastante entre os tipos de benefícios, segundo dados do Boletim Estatístico da Previdência Social (BEPS) (...). A aposentadoria por tempo de contribuição e a pensão por morte, benefícios que representam o maior peso nas despesas do RGPS urbano, cresceram em valores atuais, respectivamente, 28% e 61%, percentuais inferiores à receita urbana, que cresceu 68% de 2001 a 2009. As aposentadorias por idade e por invalidez, por sua vez, cresceram em ritmo mais acelerado que a receita, apresentando percentuais superiores a 90% no período. Tal comportamento pode estar associado aos resultados da reforma da previdência ocorrida no final do século passado, que eliminou a aposentadoria proporcional e instituiu o fator previdenciário, e a mudanças na legislação da aposentadoria por idade, que eliminaram as exigências de comprovação da qualidade de segurado e do período de carência. Cabe observar ainda que recentemente foi realizada auditoria pelo TCU nos controles internos do processo de concessão da aposentadoria por tempo de contribuição, da pensão por morte e da aposentadoria por idade, que indicou algumas fragilidades que podem permitir a concessão de benefícios indevidos (TC-021.162/2009-4, Acórdão nº 456/2010-Plenário).*

*O auxílio doença foi o benefício que mais cresceu, apresentando um comportamento atípico, pois variou 205% de 2001 a 2005 e diminuiu nos últimos quatro anos. Tal fato foi abordado em relatório de auditoria operacional (TC-012.034/2008-7) apreciado pelo TCU no Acórdão nº 2.205/2009 – Plenário, que concluiu que o significativo aumento de gastos com auxílio doença foi causado pelo seguinte conjunto de fatores: aumento do número de contribuintes; modernização operacional do INSS; instituição de critérios mais rígidos para a aposentadoria; forma de cálculo*

*mais vantajosa; fraudes; terceirização das perícias médicas e baixa resolubilidade da reabilitação profissional. O relatório aponta ainda para a reversão na tendência de crescimento das concessões decorrente das medidas adotadas pelo INSS para solucionar o problema, em especial a substituição dos peritos credenciados por médicos do próprio quadro da autarquia e a instituição do Programa de Cobertura Previdenciária Estimada (Copes), que permite ao perito a fixação de um prazo para que o segurado recupere sua capacidade laboral.*

*Além dos benefícios citados acima, destaca-se o crescimento dos dispêndios com auxílio reclusão e auxílio acidente, que variaram, respectivamente, 250% e 555% entre 2001 e 2009, considerando-se tanto as clientelas urbana como rural. Embora tais dispêndios não representem parcela significativa no contexto dos gastos previdenciários, seu montante atingiu R\$ 290 milhões em créditos emitidos no exercício de 2009, segundo dados do Anuário Estatístico da Previdência Social (AEPS), demonstrando materialidade suficiente para que esse incomum aumento ocorrido nos últimos anos seja investigado.*

*Assim, considerando que os principais benefícios do RGPS, em especial da clientela urbana, foram objeto de auditoria deste Tribunal no passado recente, e considerando o crescimento atípico observado no auxílio reclusão e no auxílio acidente, seria oportuno propor que o Tribunal determine ao MPS que, no prazo de 180 dias, encaminhe a este Tribunal justificativas para o crescimento atípico dos dispêndios com os benefícios de auxílio reclusão e auxílio acidente, em percentuais de 250% e 555%, respectivamente, observados no período de 2001 a 2009, segundo dados do AEPS (Tabela 9, Anexo A).*

*As mudanças demográficas no país constituem outro fator que deverá ameaçar o equilíbrio das contas do regime no contexto urbano. O aumento da expectativa de vida do brasileiro, conjugado com a redução na taxa de fecundidade, reduz a razão de dependência do regime, fazendo com que aumente o número de aposentados e pensionistas e diminua o número de contribuintes para sustentar as despesas com benefícios. Esse fator tem sido enfatizado recorrentemente pela literatura especializada (e.g., Anexo IV.12 da LDO/2010; GIAMBIAGI/Fabio & TAFNER/Paulo, Demografia: A ameaça invisível. Rio de Janeiro/Ed. Campus, 2010).*

*Portanto, com relação aos resultados associados à clientela urbana, pode-se concluir que o regime encontra-se, no momento, próximo do equilíbrio. Com o passar dos anos, no entanto, as mudanças demográficas no país, com o aumento da expectativa de vida e a diminuição da taxa de fecundidade, deverão ameaçar o equilíbrio observado nos últimos anos.*

*Nesse contexto, cabe propor que o Tribunal determine ao MPS que, no prazo de 180 dias, realize estudos que subsidiem projetos de lei visando instituir mudanças paramétricas no regime, a médio e longo prazos, de forma a garantir a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial da clientela urbana do RGPS, conforme preconiza o art. 201, caput, da Constituição Federal de 1988.*

### 3.2.2 Déficit rural

*A apuração do resultado do RGPS por clientela, na parte da despesa, baseia-se em dados de benefícios emitidos segregados por categoria econômica do último vínculo e por forma de filiação do segurado. Essas informações são publicadas no BEPS com um mês de defasagem e sofrem alguns ajustes. A apuração da receita, por sua vez, é estimada conforme metodologia explicitada em nota técnica da CGEP/SPS/MPS, de 10/2/2009 (Anexo 1, fls. 79-84). Segundo essa nota técnica, ‘o conceito de urbano e rural está associado à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica/física e seus empregados, conforme art. 12 da Lei nº 8.212/1991’. Dessa forma, a receita rural é formada pela contribuição patronal das empresas e pessoas físicas empregadoras que desempenham atividade própria do campo, calculada sobre a folha de pagamento ou sobre a comercialização da produção, e pela contribuição de seus respectivos empregados. Integra também a receita rural a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural do segurado especial, instituída pelo § 8º do art. 195 da CF/88.*

*A despesa previdenciária com a clientela rural cresceu 77% (em valores reais) entre 2001 e 2009, percentual superior à variação da receita rural, que foi de 41% no mesmo período. (...) é*

*possível perceber que o crescimento das despesas com benefícios rurais não encontra paralelo com as respectivas receitas e gera a maior parcela do déficit do RGPS, sem perspectiva de equilíbrio mesmo no longo prazo. As principais causas para o aumento do déficit rural são:*

- a) insuficiência das fontes de arrecadação rural para a manutenção de seus benefícios;*
- b) modelo de arrecadação por sub-rogação, impossibilitando a individualização da contribuição do segurado especial e facilitando a evasão fiscal;*
- c) desenho do benefício rural, que não exige comprovação de contribuição para sua concessão.*

*A receita espontânea de contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural, calculada em estudo da Secretaria da Receita Previdenciária de março de 2007 (Anexo 1, fls. 285-320), correspondia a 29,88% da receita potencial à época (exercício de 2003). Em uma estimativa bastante conservadora, considerando que este percentual é menor que o dos demais tipos de contribuições que compõem a receita rural, é possível calcular como a receita rural potencial para o período de 2001 a 2009 poderia impactar no resultado do RGPS referente à clientela rural para esses períodos (...). No entanto, mesmo que fosse arrecadada a totalidade da receita potencial da clientela rural, verifica-se que, em nenhum dos exercícios, o RGPS relativo a essa clientela apresentaria equilíbrio, demonstrando que as fontes de arrecadação legalmente criadas para subsidiar os benefícios da clientela rural são insuficientes para atingir esse objetivo.*

*Outro fator que contribui para que a clientela rural apresente resultado deficitário é a sistemática de arrecadação das contribuições sobre a comercialização da produção rural. No caso do empregador rural pessoa física e do segurado especial, referidos no art. 12, inciso V, alínea 'a', e inciso VII, da Lei nº 8.212/1991, quando comercializam sua produção com adquirente pessoa jurídica, a responsabilidade pela contribuição é sub-rogada para esse último. Quando tais segurados vendem diretamente ao consumidor final, devem recolher a contribuição, que fica registrada sob um número de Cadastro Específico do INSS (CEI), atribuído ao grupo familiar (art. 17, § 6º da Lei nº 8.213/1991).*

*Segundo avaliação constante na Nota Técnica DRGPS/SPS/MPS 10/2010 (Anexo 1, fls. 142-145), a forma de arrecadação dessas contribuições tem favorecido a evasão fiscal, pois os adquirentes descontam a contribuição dos produtores mas nem sempre realizam o recolhimento. A sub-rogação também não permite 'o registro das informações cadastrais e de contribuições dos segurados especiais, pois eles não contribuem diretamente e a Previdência Social só fica sabendo de sua existência quando há pedido de benefício' (Anexo 1, fl. 142).*

*Além disso, a atual sistemática de concessão de benefícios para a clientela rural não estimula o recolhimento por parte de seus segurados, que não precisam apresentar provas de que tenham contribuído para o RGPS quando requerem as prestações ao INSS. Segundo o Ofício 791/INSS/GABPRE (Anexo 1, v. 4, fl. 867/871), o segurado especial, o empregado e o contribuinte individual necessitam comprovar apenas o exercício de atividade rural em quantidade de meses igual à carência para o reconhecimento do direito à aposentadoria por idade, sendo que o primeiro faz jus a todas as espécies de benefício sem comprovação de contribuição.*

*Essa sistemática de concessão de benefícios assume uma característica de programa assistencial, na medida em que não exige comprovação de contribuição por parte do segurado, mas gera as seguintes inconsistências na gestão do RGPS:*

- a) ausência de critério de nível máximo de renda, essencial em programas assistenciais, que defina quem necessita do benefício, por quanto tempo e sob que condições, ausência essa que pode permitir a concessão a pessoas que não necessitem do benefício;*
- b) ausência de indicadores que possibilitem avaliar o alcance dos objetivos do programa 'assistencial', pois não há em programas previdenciários fixação de metas relacionadas, por exemplo, à fixação do homem no campo;*
- c) utilização dos eventuais superávits provenientes da clientela urbana para cobrir os crescentes déficits da clientela rural, como ocorreu em 2009 e 2010, não permitindo fomentar fundo*

para a clientela urbana nem desonerar as contribuições a ela associadas, o que não aconteceria se tais benefícios fossem assistenciais; e

d) uso crescente de recursos do Tesouro para cobrir déficit do regime, sem perspectiva de equilíbrio no longo prazo, o que aumenta a pressão para que haja mudanças nas regras da clientela urbana, embora suas despesas não sejam responsáveis pelo déficit do RGPS.

Essas inconsistências decorrem da incongruência, hoje existente, entre o arcabouço jurídico no qual se inserem os benefícios previdenciários rurais e a operacionalização das regras para concessão desses benefícios. As regras adotadas não condicionam a concessão do benefício à comprovação de contribuição ou à apresentação de justificativa para a ausência de contribuição. Se os benefícios fossem juridicamente definidos como assistenciais, tais problemas poderiam ser amenizados e não haveria razão para se discutir o déficit do regime. Porém, isso exigiria importantes mudanças no arcabouço jurídico de tais benefícios, incluindo alterações constitucionais e definição de critérios característicos de programas assistenciais, como nível máximo de renda e outras condicionalidades.

Importante ressaltar que, ciente dos problemas supramencionados, a SPS/MPS já possui estudos que avaliam alternativas à atual metodologia de arrecadação de contribuições e de concessão de benefícios à clientela rural, como as constantes na Nota Técnica DRGPS/SPS/MPS 10/2010 (Anexo 1, fls. 140-151).

Portanto, considerando que a previdência social possui caráter contributivo e deve observar critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, conforme previsto no art. 201 da Constituição Federal e no art. 80, inciso VII, da Lei nº 8.212/1991, faz-se oportuno propor recomendação ao MPS, ao MF e à Casa Civil da Presidência da República para que avaliem a conveniência da elaboração de projeto de lei a ser enviado ao Congresso Nacional que:

a) altere a Lei nº 8.212/1991, a fim de especificar fontes de recursos que possam viabilizar o equilíbrio financeiro e atuarial entre receitas e despesas associadas à clientela rural;

b) altere a atual sistemática de arrecadação de contribuições sobre a comercialização da produção rural e de reconhecimento de direitos dos segurados referidos na Lei nº 8.213, art. 12, inciso V, alínea 'a' e inciso VII, de forma a reduzir o volume de evasão fiscal e possibilitar a individualização da contribuição do segurado especial, estimulando-o a recolher suas contribuições.

### 3.2.3 Evasão fiscal

Uma das principais causas do déficit do RGPS, se não a principal, é o grande volume de recursos não arrecadados em função da evasão fiscal. Estudo de 2007 (Anexo 1, v.1, fls. 285-320), da então Secretaria de Receita Previdenciária, classificou a evasão fiscal em: *sonegação*, parcela referente à informalidade e que não é declarada, e *inadimplência*, parcela que representa a formalidade, referindo-se à contribuição que é declarada mas não é paga. Tal estudo estimou, com base em dados de 2003, provenientes dos próprios sistemas da Secretaria e de fontes externas, a receita previdenciária potencial, a sonegação e a inadimplência dos seguintes tipos de contribuintes e receitas: *pessoa física* (contribuintes individuais e empregados domésticos), *empresas optantes pelo Simples*, *empresas em geral*, *filantrópicas*, *órgãos públicos*, *eventos desportivos*, *comercialização da produção rural e atividades empresariais informais*.

Os principais valores estimados pelo estudo (...) permitem as seguintes constatações:

a) a informalidade, representada pelo percentual de sonegação, representa a maior parcela da evasão fiscal (36,6% contra 6,7% da inadimplência, em relação à receita potencial);

b) a receita previdenciária sobre a comercialização da produção rural apresenta o maior percentual de evasão fiscal, comparada aos demais tipos de receitas estimadas no estudo, à exceção da receita estimada sobre atividades empresariais informais, que por definição não apresenta receita espontânea;

c) as empresas optantes pelo Simples e os órgãos públicos apresentaram alto índice de receita espontânea, com a ressalva que seu percentual de sonegação, assim como das filantrópicas, foi calculado em conjunto com o item 'empresas em geral'.



Desde 2003, período dos dados nos quais foram baseadas as estimativas desse estudo, o panorama econômico e do mercado de trabalho certamente têm sofrido alterações. A título de exemplo, segundo dados do AEPS (disponível em <http://www3.dataprev.gov.br/infologo>), o percentual de empregados informais caiu de 36,1% em 2003 para 31,7% em 2008, enquanto a informalidade em outros setores, como empregados domésticos, empregadores e trabalhadores por conta própria, manteve o mesmo nível ou até aumentou.

Considerando os esforços da área técnica do Ministério da Fazenda em desenvolver esse estudo como 'um marco inicial na construção de uma ferramenta moderna e efetiva para o acompanhamento e análise da performance da administração tributária previdenciária' (Anexo 1, v.1, fl. 289), seria oportuno recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que realize, anualmente, estudos semelhantes, com dados contemporâneos e com aperfeiçoamento da metodologia adotada no estudo de 2007, para avaliar a efetividade da arrecadação previdenciária e divulgá-la em seus relatórios anuais.

#### 3.2.4 Estoque de dívida previdenciária

No período de 2007 a 2009, o estoque da dívida previdenciária cresceu de R\$ 294 bilhões para R\$ 319 bilhões, incluindo dívidas administrativa e judicial, sob a responsabilidade da RFB/MF e da PGFN/MF, respectivamente, conforme informações enviadas por meio dos ofícios RFB/Gabin 1152/2010 (Anexo 1, v. 4, fls. 726-735) e 3545/PGFN/PG (Anexo 1, v.4, fls. 885-886) (...). Além desses valores, há R\$ 55 bilhões em créditos administrativos no ano de 2009 que estão marcados para integrarem o parcelamento da Lei nº 11.941/2009, mas que ainda não integram o montante da dívida administrativa. A título de dimensionamento do impacto do estoque de créditos previdenciários no resultado do RGPS, o montante da dívida previdenciária em 2009 seria suficiente para cobrir o déficit do RGPS em mais de sete exercícios que apresentassem resultado igual ao daquele ano.

Do total de R\$ 319 bilhões da dívida previdenciária em 2009, apenas R\$ 36 bilhões (11,3% da dívida total) integram parcelamentos aderidos pelos contribuintes junto às esferas administrativa ou judicial. Esse percentual representava 28% da dívida em 2007, o que pode representar uma deterioração dessa forma de arrecadação. Uma possível consequência da diminuição dos parcelamentos é a redução no montante de pagamentos da dívida no âmbito administrativo e judicial, que passaram de R\$ 8,1 bilhões (2,8%) em 2007 para R\$ 5,9 bilhões (1,9%) em 2009.

No entanto, essa porcentagem de adesão a parcelamentos de 11,3%, verificada em 2009, poderá aumentar, pois outros créditos decorrentes de adesão de contribuintes ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009 poderão vir a ser adicionados a esse montante.

Cabe observar que o TCU realizou acompanhamento de créditos previdenciários até o exercício de 2006, por meio dos processos TC-003.587/2004-6, TC-020.225/2005-9, TC-008.002/2003-6 e TC-022.278/2006-0, utilizando metodologia definida no Acórdão nº 1.864/2004 – Plenário. A partir do disposto no item 9.6 do Acórdão nº 499/2009 - Plenário, a lista atualizada de devedores da Previdência Social, juntamente com um relatório circunstanciado das medidas administrativas e judiciais adotadas para a cobrança e execução da dívida, são informações exigidas à RFB/MF na apresentação de seu Relatório de Gestão.

Considerando a tendência de aumento da dívida previdenciária observada nos exercícios de 2007 a 2009, cabe determinar à RFB/MF e à PGFN/MF que, no prazo de 180 dias, examinem as causas da redução no valor dos parcelamentos nos âmbitos administrativo e judicial e da diminuição dos pagamentos da dívida previdenciária.

#### 3.2.5 Impacto do aumento do salário mínimo

Um dos fatores frequentemente apontado por especialistas como uma das causas para o déficit do RGPS é o fato de que os benefícios com valor até um salário mínimo têm sido reajustados acima dos índices de inflação e dos reajustes concedidos aos demais benefícios. Com base em valores demonstrados no 'Informe de Previdência Social de 03/2009, v. 21, nº 3' (...), é possível estimar que o aumento do salário mínimo em índice superior àquele concedido às aposentadorias, no exercício de 2009, representou uma despesa adicional de R\$ 5,04 bilhões nos 12 meses posteriores ao reajuste, o

que representaria 11,7% do déficit do exercício de 2009. Considerando que a clientela rural, em sua quase totalidade, recebe benefícios no valor de um salário mínimo, é correto afirmar que o déficit rural é mais afetado pelos índices de aumento do salário mínimo.

O reajuste do salário mínimo superior à reposição de inflação deve ser examinado à luz do que estabelecem a CF/88 e a LRF sobre as despesas da seguridade social. O art. 195, § 5º, da CF/88 determina que 'nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total'. No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000, estabelece que nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total (art. 24) e que o Anexo de Metas Fiscais da LDO conterá demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 4º, § 2º, inciso V).

As leis de diretrizes orçamentárias referentes aos anos de 2007 (Lei nº 11.439/2006), 2008 (Lei nº 11.514/2007) e 2009 (Lei nº 11.768/2008) estimaram a margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado considerando como ampliação da base de cálculo o crescimento real da atividade econômica. Se o crescimento do PIB for considerado como medida do crescimento real da economia, pode-se constatar que, de 2007 a 2009, os resultados negativos referentes à clientela urbana corresponderam a 0,47%, 0,04% e 0,08% do PIB, respectivamente, revelando tendência decrescente do déficit. No entanto, o déficit associado à clientela rural mostrou tendência crescente nesses mesmos anos, quando corresponderam a 1,21%, 1,16% e 1,28% do PIB em 2007, 2008 e 2009, respectivamente. Quando se analisa o período de 2001 a 2009, constata-se que o déficit relacionado à clientela rural aumentou sistematicamente de 0,98% para 1,28% do PIB. Esses dados indicam que o crescimento real da economia não tem sido suficiente para cobrir totalmente a majoração dos benefícios rurais, decorrentes dos aumentos do salário mínimo.

Portanto, cabe propor ao Tribunal que recomende a Casa Civil da Presidência da República que insira previsão, no projeto de LDO, de fonte de custeio que seja suficiente para cobrir totalmente os aumentos de despesa decorrentes da majoração de benefícios previdenciários, tais como aqueles atrelados ao salário mínimo, tendo em vista o que determina o art. 195, § 5º, da CF/88.

### 3.2.6 Renúncias previdenciárias

Outro fator que contribui para o resultado deficitário do RGPS é o significativo volume de renúncias de receitas previdenciárias. As principais renúncias previdenciárias atualmente em vigor, assim definidas com base no Acórdão nº 38/2004 do Plenário do TCU, estão relacionadas à legislação do Simples Nacional, ao tratamento diferenciado às entidades filantrópicas e à renúncia da arrecadação sobre a exportação da produção rural, que corresponderam, respectivamente, a 51%, 33% e 15% do total de renúncias previdenciárias no exercício de 2009, conforme valores informados no Ofício RFB/Gabin 1073/2010(...).

As renúncias previdenciárias cresceram 21% no exercício de 2009 em relação a 2007, alcançando um montante superior a R\$ 17 bilhões. No mesmo período, a receita líquida previdenciária cresceu 29,8% e o déficit diminuiu 4,4%, o que significa que as renúncias previdenciárias no exercício de 2009 representaram um percentual menor da receita líquida (9,4%), em comparação a 2007 (10%). Mesmo assim, se comparadas ao resultado do RGPS, o valor das renúncias previdenciárias, caso tivesse sido arrecadado, teria sido suficiente para cobrir 39,8% do déficit do exercício de 2009.

Apesar disso, conforme informado no Ofício 10/2010/Subsec5/STN/MF-DF (Anexo 1, v.4, fls. 845-846), o único demonstrativo publicado pela STN/MF sobre tais valores é a estimativa de renúncias previdenciárias, que compõe o Anexo de Metas Fiscais da LDO. Tal demonstrativo, no entanto, apresenta apenas a previsão de renúncia de receitas para os anos seguintes e não seus valores efetivos. Além disso, seus valores apresentam discrepâncias, conforme a modalidade de renúncia, de até 19% em relação aos montantes efetivamente renunciados (...).

As principais causas para a ausência desse tipo de demonstrativo são dificuldades na atual sistemática de apuração dessas renúncias e ausência de normativo que o regulamente e estabeleça

sua obrigatoriedade. Segundo o Ofício RFB/Gabin 1073/2010 (Anexo 1, v.1, fl. 279), as principais renúncias previdenciárias (Simples e entidades filantrópicas) são calculadas com base na massa salarial informada pelas empresas por meio da Gfip, cujos dados são acessados e extraídos pelo sistema Datamart-Cnis, do MPS, o qual é alimentado semestralmente. Isso inviabilizaria, de acordo com a explicação fornecida pelos gestores, a elaboração de demonstrativos com periodicidade inferior a seis meses. Por isso, os montantes de renúncias previdenciárias não são incluídos nos relatórios divulgados mensalmente pela SPS/MPS, no sítio da Previdência Social, os quais fornecem informações e valores sobre o resultado do RGPS, inclusive desagregados entre clientela urbana e rural.

O demonstrativo de renúncias previdenciárias que é publicado no Anexo de Metas Fiscais da LDO visa atender ao disposto no inciso II do art. 5º da LRF e no § 6º do art. 165 da CF/88, os quais determinam a publicação de demonstrativo do efeito das renúncias fiscais que acompanhará as leis orçamentárias anuais. No Acórdão nº 38/2004, o Plenário do TCU determinou à SPS/MPS que procedesse em cada exercício ao levantamento da renúncia previdenciária efetiva, por entender ser isso também necessário para fins de cumprimento do que estabelece o § 6º do art. 165 da CF/88. Essa obrigatoriedade de evidenciar o montante de renúncia previdenciária efetiva também foi definida pelo art. 15, inciso VII, da Lei nº 10.180/2001, que estabelece o seguinte: 'Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: (...) VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais'.

A RFB/MF produz um relatório anual das renúncias efetivas, que é encaminhado à Semag/TCU como subsídio para análise das Contas de Governo e publicado na página de internet da RFB ([www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/BenTributarios/default.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/BenTributarios/default.htm)). Recentemente, em reunião com representantes da Semag/TCU, ficou acordado que esse relatório passaria a englobar um período de cinco anos e que o termo 'renúncia efetiva' seria substituído por 'renúncia estimada com base em dados efetivos' (Nota Coget/Copan 27/2011, fl. 167).

A publicação dos valores efetivos de renúncia previdenciária apenas em relatório disponível no sítio eletrônico da RFB não fornece publicidade suficiente às informações, o que prejudica a transparência e a avaliação das causas dos seguidos déficits do RGPS, visto que o que é seguidamente apontado como volume de renúncia trata-se, na realidade, de uma previsão de renúncia. Esses valores previstos não são precisos (...) Os valores das renúncias efetivas, comparadas com as previstas, no período de 2007 a 2009 chegam a variar mais de 5% no seu total, variando em percentuais maiores quando são analisados separadamente cada tipo de renúncia. O valor de renúncia fiscal com filantrópicas em 2007, por exemplo, foi 19,5% inferior ao previsto, diferença de mais de R\$ 860 milhões. Considerando que existe proposta no próprio MPS para que o resultado do RGPS seja apurado levando-se em conta tais valores, seria relevante haver previsão de publicação de demonstrativo com valores de renúncias efetivas, que refletisse a renúncia previdenciária da maneira mais precisa possível e possibilitasse ampla divulgação às informações.

Tendo em vista este grande volume de renúncias previdenciárias, o impacto que elas exercem sobre o déficit do RGPS, a necessidade de garantir equilíbrio financeiro e atuarial do regime (art. 201, **caput**, da CF/88), o preceito de transparência nas contas públicas (art. 1º, § 1º, da LRF), e a obrigação do INSS de divulgar informações atualizadas sobre receitas, despesas e resultados do RGPS, prevista no art. 80, inciso VII, da Lei nº 8.212/1991, cabe propor determinação ao MPS, à STN/MF e à RFB/MF para que, no prazo de 180 dias:

a) aprimorem a sistemática de cálculo da renúncia efetiva de receitas previdenciárias, de maneira a permitir sua apuração mensalmente; e

b) possibilitem evidenciar o montante de renúncias previdenciárias efetivas nos demonstrativos dos resultados do RGPS, publicados no RREO.

### 3.3. Achados

#### 3.3.1. O salário família e o salário maternidade pagos pelas empresas não são contabilizados



*O salário família, previsto nos arts. 65 a 70 da Lei nº 8.213/1991, é um benefício pago aos segurados empregados e trabalhadores avulsos com salário mensal até R\$ 810,18, para auxiliar no sustento dos filhos até 14 anos ou inválidos, cujo valor varia de R\$ 19,48 a R\$ 27,64 por filho. O benefício é pago pelo empregador ou pelo órgão gestor de mão de obra (no caso dos avulsos), à exceção dos segurados que estiverem recebendo auxílio doença ou aposentadoria, que recebem diretamente da previdência. O salário maternidade, previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 8.213/1991, é benefício devido às seguradas do RGPS por ocasião de parto ou adoção, tem duração de 120 dias e valor, no caso da empregada, correspondente à remuneração na data do afastamento, limitado ao teto salarial do serviço público (salário de ministro do STF). A partir de setembro de 2003, o salário maternidade das gestantes empregadas é pago pelas empresas, sendo que nos demais casos (mães adotivas, contribuintes individuais, empregadas domésticas etc.) é pago pelo INSS.*

*Tanto no caso do salário maternidade quanto do salário família, quando os pagamentos são efetuados pelas empresas, tais valores são compensados na fase do recolhimento, por meio de GPS, das contribuições incidentes sobre a folha de salários, sendo que as empresas devem manter os comprovantes dos pagamentos e os respectivos atestados durante dez anos (Ofício RFB/Gabin 1152/2010, Anexo 1, v.4, fl. 729). De acordo com o Ofício 768/INSS/GABPRE (Anexo 1, v.4 fl. 825), tais valores não são contabilizados pelo INSS nem encontram-se evidenciados no fluxo de caixa do INSS, que é o principal demonstrativo que apura o resultado da previdência social. O Anuário Estatístico da Previdência Social (AEPS) apresenta estimativas das quantidades de benefícios e dos valores na concessão com base em extração anual de informações, realizada pela Dataprev. O AEPS é publicado geralmente mais de um ano após o encerramento do exercício financeiro, o que torna pouco útil a informação para fins de planejamento ou fiscalização.*

*Tais despesas não afetam o valor nominal do resultado do RGPS, pois, em tese, se fossem contabilizadas, provocariam um aumento idêntico nas receitas, mas sua ausência torna o déficit do sistema percentualmente maior. O déficit de 2009, por exemplo, que alcançou 19,11% das despesas, seria de 18,79% caso fossem apuradas as despesas com salário maternidade e salário família pagas pelas empresas.*

*Essas despesas, que compõem importantes programas de governo e somaram no exercício de 2009 a quantia de R\$ 3,9 bilhões em reembolsos, não são registradas no Siafi nem são acompanhadas pelos ministérios responsáveis (MF e MPS), pois de acordo com os Ofícios RFB/Gabin 1152/2010 e 768/INSS/GABPRE, o INSS não tem conhecimento desses valores (Anexo 1, fl. 825) e a RFB/MF realiza apenas verificações por amostragem da documentação de suporte desses benefícios. Assim, torna-se difícil avaliar se tais programas estão cumprindo com seus propósitos legais, ao mesmo tempo em que dificulta a fiscalização da aplicação desses recursos. A falta de contabilização desses valores ainda prejudica o planejamento orçamentário e financeiro do INSS, que deixa de acompanhar e, conseqüentemente, de prever parcela significativa de suas receitas e despesas, que, por sua vez, não são submetidas ao poder legislativo para autorização. Da forma como tal procedimento tem sido conduzido, as despesas com salário maternidade e salário família pagas pelas empresas não são registradas como despesas do INSS, pois seus valores são descontados das contribuições previdenciárias devidas ao INSS por essas mesmas empresas. Contabilmente, as despesas com tais benefícios, que são pagos pelas empresas, deveriam ser registradas como obrigações do INSS, as quais são a elas ressarcidas por intermédio da redução nos valores de contribuição social que devem recolher.*

*A falta de contabilização desses valores infringe o princípio da universalidade, insculpido no caput do art. 2º da Lei nº 4.320/1964, e o princípio do orçamento bruto, explicitado no art. 6º da mesma lei, o qual determina que todas as receitas e despesas constem da lei orçamentária, vedadas quaisquer deduções. Além disso, esse procedimento viola o princípio da transparência orçamentária, insculpido nos arts. 48, 48-A e 49 da LRF, pois as informações a respeito das receitas e despesas não são facilmente acessíveis mediante consulta aos sistemas informatizados de administração financeira da União. Constitui, ainda, infração ao princípio contábil da oportunidade, perante o qual a*



contabilidade pública tem o dever de produzir informações íntegras e tempestivas (Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade n.ºs 750/93 e 1.111/07), violando ainda os arts. 83, 85 e 93 da Lei n.º 4.320/1964, que estabelecem que todas as operações de natureza financeira devem ser objeto de registro, individualização e controle fiscais.

Com o objetivo de corrigir essa falha, cabe propor:

a) determinação ao INSS, à STN/MF e à RFB/MF para que, no prazo de 12 meses, passem a efetuar o registro contábil das despesas com os benefícios previstos nos arts. 65 a 73 da Lei n.º 8.213/1991 que são pagos pelos empregadores (e que devem ser tratados como despesa da Previdência Social), bem como, no cômputo da arrecadação, que passem a demonstrar os valores de salário família e salário maternidade que são objeto de dedução das receitas arrecadadas (e que, considerando serem os valores dos benefícios contabilizados como despesa, devem ser contabilizados como receita da Previdência Social); e

b) determinação ao MPS para que, no prazo de 180 dias, passe a divulgar, nos boletins estatísticos mensais da previdência social, dados sobre o salário família e o salário maternidade pagos pelas empresas, tais como a quantidade de benefícios concedidos, cessados e emitidos, valores despendidos, montantes por região, estado, sexo, idade, entre outros, com o propósito de aprimorar a avaliação dessas ações de governo.

### 3.3.2. Impossibilidade de separação entre as receitas provenientes dos segurados especiais e dos produtores rurais pessoa física

Parte da receita rural é composta pela arrecadação sobre a comercialização da produção rural dos segurados especiais e de produtores rurais pessoa física. Os segurados especiais são aqueles que exercem suas atividades 'individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração', bem como seu cônjuge ou companheiro e seus filhos maiores de 16 anos, desde que trabalhem com o respectivo grupo familiar (art. 12, inciso VII, da Lei n.º 8.212/1991). O produtor pessoa física, por sua vez, é aquele produtor que explora sua atividade em área superior a quatro módulos fiscais ou com auxílio de empregados, conforme descrito no art. 12, inciso V, alínea 'a', da Lei n.º 8.212/1991, enquadrando-se na categoria de segurados denominada 'contribuinte individual'.

Embora a contribuição de ambas as espécies de segurados tenha sido determinada no art. 25, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/1991, trata-se, em verdade, de contribuições com características diferentes. Enquanto a primeira consiste na contribuição pessoal que engloba todos os segurados que compõem o grupo familiar que explora aquela atividade em conjunto, a segunda é a contribuição patronal do produtor pessoa física sobre a folha de pagamento de seus funcionários. De acordo com a nota metodológica 'Metodologia de elaboração do demonstrativo das renúncias previdenciárias' da SPS/MPS (Anexo 1, fls. 123-139), não é possível separar contabilmente as contribuições dos segurados especiais daquelas provenientes dos produtores rurais pessoa física, sendo possível apenas elaborar estimativas com base em dados provenientes dos microdados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) do IBGE. O INSS, em resposta ao Ofício de Requisição 13-0597/2010 (Anexo 1, v. 4, fl. 871), forneceu demonstrativo de receitas no qual os montantes anuais referentes à contribuição sobre produção rural agregam tanto as receitas provenientes de segurados especiais como as provenientes de produtores pessoa física, confirmando, portanto, a impossibilidade de distinguir os tipos de receitas.

Importante destacar que esses dois tipos de segurados possuem características diferentes, tanto no tocante às contribuições quanto aos direitos a benefícios. O segurado especial contribui obrigatoriamente apenas com a parcela sobre a comercialização de sua produção, podendo contribuir facultativamente para aumentar seu salário de benefício (§ 1º do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991), e todo o grupo familiar envolvido na atividade tem direito à aposentadoria por idade cinco anos antes dos demais segurados (55 ou 60 anos), precisando comprovar apenas o exercício de atividade rural. O produtor rural pessoa física, por sua vez, contribui sobre 20% de seu salário de contribuição (§ 1º do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991), além da cota sobre a produção, sendo que seus familiares, mesmo que

trabalhem na propriedade, precisam contribuir da mesma forma para adquirirem direito aos benefícios. O plano de benefícios, por sua vez, não estende a esses segurados o direito à aposentadoria com cinco anos de antecedência, previsto no § 1º do art. 48 da Lei nº 8.213/1991, e exige que tais segurados comprovem um mínimo de 180 contribuições.

A impossibilidade de diferenciação entre as receitas desses dois tipos de contribuintes produz os seguintes efeitos:

a) aumenta a dificuldade para se identificar os gargalos na arrecadação previdenciária rural, considerando que, conforme exposto nos itens 3.2.2 e 3.2.3, é a área onde existe maior percentual de evasão fiscal;

b) coloca em posição de igualdade segurados com direitos e deveres diferentes, o que pode facilitar a evasão fiscal e provocar eventuais equívocos na concessão de benefícios previdenciários;

c) fere o princípio legal da especificação, especialização ou discriminação do orçamento, de acordo com o qual as receitas e as despesas devem aparecer de forma discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, as origens dos recursos e sua aplicação, com o objetivo de facilitar a função de acompanhamento e controle do gasto público, pois inibe a concessão de autorizações genéricas (comumente chamadas de emendas curinga ou 'rachadinhas') que propiciam demasiada flexibilidade e arbítrio ao Poder Executivo, dando mais segurança ao contribuinte e ao Legislativo (GONTIJO/Vander, COFF/CD, 2004, <http://www2.camara.gov.br/atividadelegislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>, consulta em 20/11/2010);

d) fere o princípio da transparência na gestão pública, insculpido nos arts. 48, 48-A e 49 da LRF.

A RFB/MF, mediante mensagem eletrônica de 2/6/2011 (fl. 177), forneceu informações a respeito do Projeto de Unificação dos Créditos Tributários (PUC), o qual se encontra em desenvolvimento e possibilitará apurar valores separados de arrecadação provenientes de segurado especial e produtor rural pessoa física por meios indiretos e aproximados. O PUC está previsto para entrar em funcionamento até meados de 2012.

Visando corrigir essa impropriedade, considera-se pertinente propor determinação ao MPS, à RFB/MF e à STN/MF para que, conjuntamente, no prazo de 12 meses, separem e classifiquem contabilmente as receitas provenientes das contribuições dos segurados especiais daquelas recolhidas pelos produtores rurais pessoa física, referidos na alínea 'a' do inciso V do art. 12 e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, respectivamente.

### 3.3.3. O fluxo de caixa do INSS não segrega benefícios e arrecadação acidentária

O inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 e o § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991 estabeleceram contribuições com o objetivo específico de financiar a aposentadoria especial e os benefícios concedidos 'em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho', ou seja, benefícios resultantes de acidentes de trabalho. Apesar disso, não são encontradas, no fluxo de caixa do INSS, ou em qualquer outro demonstrativo, informações que permitam avaliar se tais receitas têm sido suficientes para cobrir as despesas com benefícios acidentários e com aposentadoria especial. A relação entre essas contribuições, que compõem o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), e seus respectivos benefícios está explanada no Anexo E deste relatório.

O Ofício 14/MPS/SPS/CGEDA (Anexo 1, v.1, fls. 268-271) apresenta o volume de recursos arrecadados com objetivo de financiar benefícios acidentários no período de 2007 a 2009, bem como o volume de despesas com tais benefícios e com aposentadoria especial. Nesse mesmo documento, a SPS/MPS informa não ser possível evidenciar, no fluxo de caixa do INSS, o resultado dessas receitas e despesas, pois o objetivo do demonstrativo seria registrar o movimento financeiro do INSS, de acordo com os sistemas de gestão financeira da autarquia. De acordo com a SPS/MPS, o resultado 'acidentário' não seria relevante para os objetivos do fluxo de caixa do INSS e para os sistemas de gestão financeira que o alimentam.

*Ainda de acordo com a SPS/MPS, não é possível evidenciar todas as receitas destinadas a esses benefícios, apenas estimá-las, pois seus valores são arrecadados e contabilizados conjuntamente com as demais receitas patronais. A contribuição adicional para o financiamento das aposentadorias especiais (§ 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991) não apresenta registro separado nos sistemas contábeis do INSS, sendo que os valores apresentados foram estimados com base em informações declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (Gfip). A SPS/MPS esclareceu ainda que, dada a atual sistemática de recolhimento das contribuições previdenciárias, é impossível identificar, no movimento financeiro da arrecadação, as contribuições efetuadas para financiar benefícios acidentários e aposentadorias especiais.*

*Cabe observar, no entanto, que o fluxo de caixa do INSS tem sido o principal demonstrativo utilizado para apurar o resultado do RGPS. Considerando os valores informados no Ofício 14/MPS/SPS/CGEDA (Anexo 1, v.1, fls. 268-271), a diferença entre as contribuições para financiar os benefícios acidentários e aposentadoria especial e as suas respectivas despesas foi negativa em R\$ 4,5 bilhões no exercício de 2009 (...), o que representa mais de 10% do déficit do RGPS apurado nesse exercício. Assim, tendo em vista a necessidade de avaliar o resultado do RGPS e os fatores a ele associados e garantir o máximo de transparência na gestão pública, como estabelecem os arts. 48, 48-A e 49 da LRF, torna-se importante evidenciar tais valores no fluxo de caixa do INSS ou em outros demonstrativos divulgados pelo MPS.*

*O Projeto de Unificação dos Créditos Tributários (PUC), em desenvolvimento na RFB/MF, possibilitará a identificação e registro da arrecadação acidentária. O PUC tem previsão de estar em funcionamento até meados de 2012.*

*Portanto, cabe propor determinação à STN/MF, à RFB/MF e ao INSS para que, no prazo de 12 meses, conjuntamente, tomem providências no sentido de possibilitar a:*

*a) contabilização dos recursos arrecadados conforme o disposto no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991; e*

*b) evidenciação, no fluxo de caixa do INSS ou em outros demonstrativos, do resultado das receitas arrecadadas de acordo com o que estabelece o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 e no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991, e das despesas com os benefícios, previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/1991 (aposentadoria especial) ou concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho (benefícios acidentários).*

#### 3.3.4. Insuficiente abertura orçamentária concernente ao programa de Previdência Social

*Nas Leis Orçamentárias Anuais de 2009 e 2010, por exemplo, há doze ações orçamentárias vinculadas ao programa Previdência Social Básica (0083), pertencente ao Fundo do RGPS, que englobam a fixação das despesas correspondentes ao pagamento de todos os benefícios previdenciários (Anexo 3, fls.167-168). No entanto, o exame das despesas liquidadas associadas ao pagamento de benefícios em 2009 revela 41 subelementos diferentes, mesmo ao se excluir todos os pagamentos relacionados à compensação previdenciária e decisões e sentenças judiciais (Anexo 3, fls. 168-171). Algumas das ações agrupam, orçamentariamente, subelementos que individualmente representam pagamentos de grande materialidade e agregam benefícios de características distintas.*

*Por exemplo, na ação que aglutina os pagamentos de auxílios doença e reclusão da área urbana (0083.0136), houve, em 2009, pagamentos de R\$ 11,837 bilhões para auxílio-doença, R\$ 0,18 bilhão para auxílio-reclusão, R\$ 0,09 bilhão para auxílio-acidente, R\$ 2,04 bilhões para auxílio-doença-acidente do trabalho, R\$ 1,45 bilhões para auxílio-acidente do trabalho, dentre vários outros. Quantias tão volumosas de recursos precisam ser discriminadas no orçamento com o objetivo de facilitar processos de planejamento, divulgação e fiscalização. Porém, além de volumosas, tais despesas referem-se a benefícios com características diferentes quanto aos fatores que podem afetar a quantidade de concessões, aos dispositivos legais que os regulamentam e às políticas públicas a eles relacionados.*

*Pode-se citar, também, como ilustração, o caso da ação que agrupa os pagamentos das aposentadorias da área urbana (0083.0132). Essa ação reuniu, em 2009, pagamentos de R\$ 23,04*



*bilhões para aposentadorias por invalidez, R\$ 20,14 bilhões para aposentadorias por velhice, R\$ 60,04 bilhões para aposentadorias por tempo de serviço, dentre alguns outros. Novamente, constata-se insuficiente detalhamento orçamentário entre benefícios que envolvem volumosos recursos, diferentes critérios normativos e fatos geradores diversos, requerendo, em consequência, distintas decisões técnicas e políticas para seu gerenciamento.*

*Essa insuficiência de abertura orçamentária fere o princípio de discriminação ou especificação, subjacente aos arts. 5º e 15 da Lei nº 4.320/1964, razão pela qual cabe propor determinação ao INSS, ao MPS e à SOF/MP para que, conjuntamente, no prazo de 180 dias, tomem providências no sentido de aumentar o nível de detalhamento orçamentário das ações do programa de governo Previdência Social Básica.*

### 3.3.5. Falta de demonstrativos específicos para apurar os resultados do RGPS

*As informações sobre as receitas e despesas do RGPS, incluindo seu resultado financeiro, compõem o Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social, Anexo IV do RREO (art. 53, inciso II, da LRF), e o Demonstrativo do Resultado Primário da União, Anexo VIII do RREO (art. 53, inciso III, da LRF). Atualmente, a apuração do resultado financeiro do RGPS baseia-se em informações extraídas do fluxo de caixa do INSS, como mencionado no item 4.2. As receitas e despesas do RGPS são identificadas no fluxo de caixa após a exclusão de algumas receitas e despesas, tais como aquelas relacionadas ao Sistema 'S', cujas entradas e saídas passam pelo caixa do INSS, porém não pertencem ao RGPS.*

*Em resposta ao ofício de requisição 13-0597/2010 (Anexo 1, v.4, fl. 871), o INSS informou que não existe ato normativo legal que regulamente a confecção do fluxo de caixa do INSS e que é adotada, como marco inicial de sua elaboração, a MP nº 2.170-36/2001, que regulamenta o procedimento de transferência dos recursos do INSS para a Conta Única do Tesouro registrada no Siafi (Anexo 1, v.4, fl. 873). O único documento obtido pela equipe de auditoria, concernente à elaboração do fluxo de caixa do INSS, foi um roteiro que lista dez páginas de comandos e 'macros' do Siafi que são executados para a obtenção do referido fluxo. Não há no documento explicação a respeito das finalidades e justificativas de cada procedimento ou da lógica que subjaz os passos listados (Anexo 3, fls. 153-165). Essa falta de explicação e normatização pode aumentar o risco de erros na apuração dos resultados, na medida em que dificulta a compreensão, a replicação e o controle dos procedimentos envolvidos.*

*Além disso, o fluxo de caixa de uma instituição como o INSS tende a diferir de demonstrativos típicos de fluxos financeiros de outras instituições. Isso pode ser corroborado pelo que dispõe o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF 4, de 30/11/2010. Esse manual estabelece que a demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público, ao evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos fluxos das operações, nos investimentos e nos financiamentos. No caso do INSS, o fluxo constitui-se basicamente de movimentações provenientes de operações, pois não seria típico encontrar expressivos volumes relativos a investimentos ou financiamento.*

*Outro aspecto da metodologia de apuração do resultado do RGPS que chama a atenção é a ausência de um demonstrativo de fluxo de caixa que inclua apenas receitas e despesas concernentes ao RGPS. O fluxo de caixa do INSS, adotado atualmente inclui recursos de terceiros, ou seja, receitas que são arrecadadas pelo INSS e depois transferidas a outras instituições, como, por exemplo, aquelas pertencentes ao Sistema 'S' (e.g., Sebrae, Senac, Senar) (Anexo 3, v. 1, fls. 195-196). O art. 68 da LRF, com fundamento no art. 250 da CF/88, criou o 'Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social', o qual motivou, dentre outras ações, a previsão de unidade orçamentária específica para o fundo. Considerando que o art. 250 da CF foi inserido pela EC nº 20/1998, conhecida como uma das 'reformas da previdência', a criação desse fundo teve por objetivo, dentre outros, segregar os recursos destinados ao pagamento*



de benefícios previdenciários de outras despesas governamentais, de forma a aumentar a transparência de suas contas e possibilitar a avaliação do equilíbrio financeiro e atuarial do regime.

A apuração do resultado do RGPS com base no fluxo de caixa do INSS, que inclui receitas e despesas não relacionadas ao regime, pode aumentar o risco de erros associados a inclusões ou exclusões indevidas de receitas ou despesas não pertencentes ao regime. Além disso, a falta de regulamentação do demonstrativo de fluxo de caixa do INSS, na forma de instruções ou manuais institucionalmente sancionados, eleva a probabilidade de alterações procedimentais que podem afetar os resultados, prejudicando, desta maneira, a identificação dos fatores que influenciam o regime e a análise de séries históricas. Tendo em vista o alto nível de materialidade das receitas e despesas do RGPS, ao redor de R\$ 200 bilhões em 2009, a ocorrência de erros ou alterações nos procedimentos de apuração podem produzir significativos impactos no orçamento e demais atividades de planejamento das ações do governo federal.

Portanto, cabe propor determinação ao INSS e à STN/MF para que, conjuntamente, no prazo de 180 dias, regulamentem os procedimentos para a elaboração de demonstrativos contábeis afetos aos resultados do RGPS, inclusive o fluxo de caixa, segregando as informações referentes ao RGPS daquelas associadas às contas do INSS, como estabelece o art. 68 da LRF.

#### 4. ACHADOS RELACIONADOS AOS TRÊS REGIMES

##### 4.1. Ausência do anexo com avaliação atuarial do RPPS, dos Encargos da União com os Militares e do RGPS em publicações da LDO

Compulsando os projetos de lei de diretrizes orçamentárias referentes aos exercícios de 2007 a 2011, bem como as leis de diretrizes orçamentárias dos exercícios de 2001 a 2011, a fim de verificar se tais documentos incluíam anexo específico com avaliação atuarial do RPPS da União, a equipe de auditoria constatou que todos os projetos de leis possuem a avaliação atuarial. No entanto, apenas as leis de diretrizes orçamentárias referentes aos exercícios de 2002, 2008 e 2009 foram aprovadas com anexo de avaliação atuarial do RPPS (...).

Em entrevista com gestor da SPS/MPS, a equipe de auditoria indagou se haveria algum motivo para não publicação da projeção atuarial na mencionada lei. O gestor não soube identificar a razão para o fato. No entanto, os dispositivos da lei deixam claro que o Anexo de Metas Fiscais integra a lei de diretrizes orçamentárias, e não apenas o seu projeto. O art. 9º, por exemplo, estabelece que as informações constantes no referido anexo servem de base para definir a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira. Ora, informações constantes em um projeto de lei não teriam força legislativa para regulamentar as ações dos gestores. Além disso, o inciso I do art. 14 estabelece como uma das condições para renúncia de receita a 'demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária (...) e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias'. Esses arts. corroboram a interpretação de que o Anexo de Metas Fiscais deve integrar a LDO, incluindo as projeções atuariais do RPPS.

Exame dos conteúdos do Anexo de Metas Fiscais da LDO revelou as mesmas constatações com relação às projeções atuariais referentes às receitas e despesas previdenciárias atreladas aos militares e ao RGPS. Todos os projetos de LDO, de 2001 a 2011, continham as projeções, enquanto apenas a LDO referente aos anos de 2002, 2008 e 2009 foram aprovadas com anexo de avaliação atuarial.

A ausência da avaliação atuarial nas publicações da LDO, com sua inclusão apenas nos anexos do projeto de LDO, fere a determinação contida no art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', da LRF e reduz a transparência da gestão pública, tendo em vista que a LDO, com seus anexos, constitui um dos instrumentos de transparência listados no **caput** do art. 48 da LRF.

Portanto, propõe-se dar ciência à Casa Civil da Presidência da República e à Presidência do Congresso Nacional a respeito da necessidade de incluir as avaliações atuariais concernentes aos servidores civis e militares da União e ao Regime Geral de Previdência Social no Anexo de Metas

*Fiscais das Leis de Diretrizes Orçamentárias, e não apenas constar dos projetos dessas leis, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', da Lei Complementar nº 101/2000.*

#### 4.2. Ausência de condicionalidades para concessão de pensão por morte pelo RGPS, RPPS e Encargos da União com os Militares

*Os possíveis impactos, sobre as contas da previdência, das concessões de pensão por morte a viúvas muito jovens têm sido tema frequente nos jornais e demais veículos de comunicação. A expressão 'efeito Viagra' tem sido usada recorrentemente, como ilustram as reportagens anexadas aos autos (Anexo 3, v. 1, fls. 184-194), e se refere ao fato, supostamente cada vez mais comum, de casamento entre homens e mulheres de gerações diferentes. Essas matérias externam uma preocupação com a possibilidade desse tipo de casamento gerar pensões por morte muito duradouras, tendo em vista que a cônjuge beneficiada (90% das pensões são pagas a mulheres) teria grande chance de receber o benefício previdenciário durante muitos anos. As pensões pagas durante muito tempo gerariam desequilíbrio nas contas previdenciárias, tendo em vista que as pensões correspondem a mais de 20% das despesas e as contribuições não seriam suficientes para cobrir essas despesas.*

*As regras atuais para concessão de pensão por morte pelo RGPS não exigem que o beneficiário da pensão (e.g., viúva) apresente dependência econômica com relação ao segurado. A dependência econômica só é requerida no caso dos beneficiários serem os pais do segurado, os quais têm direito à pensão apenas se não houver cônjuge ou filhos com direito à pensão. Tampouco há qualquer restrição quanto à idade do beneficiário, exceto para os filhos, que precisam ter menos de 21 anos, salvo se for inválido. Quanto ao valor da pensão, não há redutores, pois a pensão será equivalente a 100% do valor da aposentadoria que o segurado recebia ou que teria direito se estivesse aposentado por invalidez na data do óbito. Esse valor é dividido igualmente entre todos os dependentes ativos. Portanto, as regras não vinculam o valor do benefício à existência de menores e não impedem acúmulo de benefícios e nem que o pensionista trabalhe.*

*Essa ausência de condicionalidades para concessão de pensão por morte não é comum em outros países. Estudo comparativo com 22 países (doze da Europa, seis das Américas e quatro da Ásia) constatou que: onze deles vinculam o valor do benefício à existência de crianças e jovens; onze fazem restrições à idade da mulher para recebimento do benefício; nove cessam o benefício ou limitam seu valor quando há novo matrimônio; sete limitam o prazo de recebimento; e dezoito fazem restrição ao valor do benefício (TAFNER, P., 2007, 'Simulando o desempenho do sistema previdenciário e seus efeitos sobre pobreza sob mudanças nas regras de pensão e aposentadoria', Ipea – Texto para Discussão nº 1264). Uma das consequências dessa ausência de condicionalidades é que 43,5% das pessoas que recebem pensão também trabalham e/ou recebem aposentadoria, de acordo com os dados da Pnad/IBGE de 2005 (TAFNER, P. & GIAMBIAGI, F., 2007, 'Uma agenda parcial de reformas previdenciárias para 2009: à procura de um 'Pacto de Toledo' brasileiro', Revista do BNDES, v. 14, n. 28, p. 349-394).*

*As regras para concessão de pensão pelo RPPS e pelo 'regime' dos militares não são muito diferentes. Não há condicionalidades relacionadas à dependência econômica, outras fontes de renda (incluindo outras pensões), idade do beneficiário (exceto filhos), tempo de união estável, ou existência de crianças ou outros dependentes. Para os dependentes dos militares, o valor do benefício corresponde a 100% da remuneração ou proventos do instituidor da pensão. No caso dos civis, a partir da EC 41 de 31/12/2003, o valor das pensões passou a sofrer uma redução de 30% sobre o montante da remuneração ou dos proventos que exceder o limite máximo dos benefícios do RGPS.*

*As despesas com pensões pelo RGPS, RPPS e 'regime' dos militares somaram, em 2009, R\$ 54,7, R\$ 13,9 e R\$ 10,4 bilhões que corresponderam a 24,2%, 31,0% e 46,6% do total das despesas dos regimes, respectivamente. Considerando a materialidade dessas despesas, a falta de equilíbrio financeiro e atuarial desses regimes, e a ausência de condicionalidades, que são comuns em outros países, para a concessão de pensão por morte, cabe propor recomendação à SPS/MPS para que examine os impactos atuariais de alterações na legislação que introduzam condicionalidades para*

*concessão desse benefício, tendo em vista a necessidade de equilíbrio financeiro e atuarial estabelecida pelos arts.. 40, caput, e 201, caput, da Constituição Federal de 1988.*

*(...)*

#### *6. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO*

*Ante o exposto, propõe-se que o Tribunal:*

*1. Determine, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei nº 8.443/1992 c/c art. 250, inciso II, do Regimento interno do TCU:*

*a) ao Ministério da Previdência Social que, no prazo de 180 dias:*

*1. desenvolva tábua de vida específica para servidores públicos civis e militares da União, em conjunto com o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e com a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em atendimento à determinação contida no item 9.1 do Acórdão nº 1.465/2003 do Plenário, conforme tratado no item 2.5.5.3;*

*2. insira premissa que preveja reposição de servidores na avaliação atuarial concernente ao Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis da União, de acordo com o que prevê o art. 7º, § 2º, da Portaria MPS nº 403/2003, conforme tratado no item 2.5.5.4 do relatório;*

*3. encaminhe a este Tribunal justificativas para o crescimento atípico dos dispêndios com os benefícios de auxílio reclusão e auxílio acidente, em percentuais de 250% e 555%, respectivamente, observados no período de 2001 a 2009, segundo dados do Anuário Estatístico da Previdência Social (Tabela 9, Anexo A), conforme tratado no item 3.2.1 do relatório;*

*4. realize estudos que subsidiem projetos de lei visando instituir mudanças paramétricas no regime, a médio e longo prazos, de forma a garantir a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial da clientela urbana do RGPS, conforme preconiza o art. 201, caput, da Constituição Federal de 1988, conforme tratado no item 3.2.1 do relatório;*

*5. passe a divulgar, nos boletins estatísticos mensais da previdência social, dados sobre o salário família e o salário maternidade pagos pelas empresas, tais como a quantidade de benefícios concedidos, cessados e emitidos, valores despendidos, montantes por região, estado, sexo, idade, entre outros, com o propósito de aprimorar a avaliação dessas ações de governo, conforme tratado no item 3.3.1 do relatório;*

*b) à Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) que, no prazo de 180 dias:*

*1. inclua, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), memória de cálculo que possibilite a reconstrução do demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias concernentes aos servidores públicos, civis e militares, da União, mediante consultas ao Siafi, nas versões Gerencial e Operacional, bem como adicione instrução em seu Manual de Demonstrativos Fiscais para que tais demonstrativos sejam acompanhados de memória de cálculo, com o propósito de mitigar o risco de inconsistências nas informações publicadas no RREO e de violação do art. 53, inciso II, c/c art. 48, caput, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 2.7.3.2 do relatório;*

*2. evidencie, no relatório de Demonstrativo das Receitas e Despesas do Regime Próprio dos Servidores Públicos, presente no RREO, a incidência de Desvinculação de Receitas da União (DRU) sobre a contribuição de militares para pensões, tendo em vista o que estabelece o art. 53, inciso II, c/c o art. 48, caput, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 2.7.3.4 do relatório;*

*c) à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que, no prazo de 180 dias:*

*1. deixe de incluir projeção de contribuições que não estão previstas em lei, tal como contribuição patronal para pagamento de pensão militar, na avaliação atuarial dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, tendo em vista o que estabelecem os arts.. 1º e 3º-A da Lei nº 3.765/1960, com alterações inseridas pelo art. 27 da MP nº 2.215-10/2001 c/c os princípios da legalidade, insculpido no art. 37, caput, da CF/88, e da transparência, explicitado nos arts.. 48, 48-A e 49 da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 2.6.2.1 do relatório;*

2. *inclua, nas avaliações atuariais dos compromissos financeiros da União com militares das Forças Armadas e seus dependentes, coluna específica de resultado atuarial que contemple também as despesas com aposentados militares, ou seja, que, além do resultado atuarial cotejando apenas contribuições e gastos com pensões militares, insira outra coluna que calcule a diferença entre contribuição para pensões e o total de gastos com inativos (militares da reserva remunerada e reformados) e pensionistas, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a' da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 2.6.2.2 do relatório;*

d) *ao Ministério da Previdência Social, responsável pela elaboração das avaliações atuariais do Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS) da União, e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), responsável pela publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que tomem providências, no prazo de 180 dias, para:*

1. *aumentar a duração do período prospectivo da projeção atuarial do RPPS publicada no RREO, de modo similar ao período contemplado na avaliação atuarial presente no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), tendo em vista o aumento, que pode advir da implementação da referida mudança, no nível de transparência das informações concernentes à sustentabilidade deste regime previdenciário, conforme tratado no item 2.5.5.5 do relatório;*

2. *publicar, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), um demonstrativo específico das receitas e despesas referentes ao regime próprio dos servidores públicos civis e outro demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias associadas aos militares das Forças Armadas e seus dependentes, tendo em vista o que estabelece o art. 40, § 20, c/c art. 142, § 3º, inciso X da Constituição Federal, e o art. 53, inciso II, c/c art. 48, caput, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 2.7.3.3 do relatório;*

e) *à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) e à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) que incluam a projeção atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas nas publicações do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), referentes ao último bimestre do ano, tendo em vista o que estabelece o art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 2.6.2.3 do relatório;*

f) *ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS/MPS) e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) para que, conjuntamente, no prazo de 180 dias, regulamentem os procedimentos para a elaboração de demonstrativos contábeis afetos aos resultados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), inclusive o fluxo de caixa, segregando as informações referentes ao RGPS daquelas associadas às contas do INSS, como estabelece o art. 68 da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 3.3.6 do relatório;*

g) *à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) do Ministério da Fazenda (MF) que, no prazo de 180 dias, examinem as causas da redução no valor dos parcelamentos nos âmbitos administrativo e judicial e da diminuição dos pagamentos da dívida previdenciária, tendo em vista a tendência observada nos exercícios de 2007 a 2009 acerca do estoque de dívida previdenciária, conforme tratado no item 3.2.4 do relatório;*

h) *ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS/MPS), às Secretarias da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) que, conjuntamente:*

1. *no prazo de 180 dias, passem a efetuar o registro contábil das despesas com os benefícios previstos nos arts. 65 a 73 da Lei nº 8.213/1991 que são pagos pelos empregadores (e que devem ser tratados como despesa da Previdência Social), bem como, no cômputo da arrecadação, que passem a demonstrar os valores de salário família e salário maternidade que são objeto de dedução das receitas arrecadadas (e que, considerando serem os valores dos benefícios contabilizados como despesa, devem ser contabilizados como receita da Previdência Social), conforme tratado no item 3.3.1 do relatório;*

2. *no prazo de 12 meses, conforme tratado no item 3.3.3 do relatório, tomem providências no sentido de possibilitar a contabilização dos recursos arrecadados conforme o disposto no § 6º do art.*



57 da Lei nº 8.213/1991, relacionados à aposentadoria especial, e a evidenciação, no fluxo de caixa do INSS ou em outros demonstrativos, do resultado das receitas arrecadadas de acordo com o que estabelece o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 e no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991, e das despesas com os benefícios, previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/1991 (aposentadoria especial) ou concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho (benefícios acidentários);

i) ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS/MPS), ao Ministério da Previdência Social (MPS) e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MP) que, conjuntamente, no prazo de 180 dias, tomem providências no sentido de aumentar o nível de detalhamento orçamentário das ações do programa de governo Previdência Social Básica, de acordo com o que estabelece o princípio de discriminação ou especificação, subjacente aos arts. 5º e 15 da Lei nº 4.320/1964, conforme tratado no item 3.3.5 do relatório;

j) ao Ministério da Previdência Social (MPS) e às Secretarias da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) que, conjuntamente, no prazo de 12 meses:

1. aprimorem a sistemática de cálculo da renúncia efetiva de receitas previdenciárias, de maneira a permitir sua apuração mensalmente, e possibilitem evidenciar o montante de renúncias previdenciárias efetivas nos demonstrativos dos resultados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), publicados no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), tendo em vista o grande volume de renúncias previdenciárias, o impacto que elas exercem sobre o déficit do RGPS, a necessidade de garantir equilíbrio financeiro e atuarial do regime (art. 201, **caput**, da CF/88), o preceito de transparência nas contas públicas (art. 1º, § 1º, da LRF), a atribuição do Sistema de Contabilidade Federal de evidenciar a renúncia de receitas (art. 15, inciso VII, da Lei nº 10.180/2001), e a obrigação do INSS de divulgar informações atualizadas sobre receitas, despesas e resultados do RGPS (art. 80, inciso VII, da Lei nº 8.212/1991), conforme tratado no item 3.3.1 do relatório;

2. separem e classifiquem contabilmente as receitas provenientes das contribuições dos segurados especiais daquelas recolhidas pelos produtores rurais pessoa física, referidos na alínea 'a' do inciso V do art. 12 e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, respectivamente, conforme tratado no item 3.3.2 do relatório;

#### II. Dê ciência:

a) à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) e à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB/MF) a respeito das inconsistências de recolhimento das contribuições previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores da União constatadas nos Tribunais Eleitorais do Amazonas, Mato Grosso, Tocantins, Amapá e Distrito Federal, tendo em vista as competências estabelecidas na Lei nº 12.350/2010, conforme tratado no item 2.7.3.1 do relatório;

b) à Casa Civil da Presidência da República e à Presidência do Congresso Nacional a respeito da necessidade de incluir as avaliações atuariais concernentes aos servidores civis e militares da União e ao Regime Geral de Previdência Social no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, tendo em vista o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado no item 4.1 do relatório;

c) aos Tribunais Regionais Eleitorais do Amazonas (TRE/AM), Mato Grosso (TRE/MT), Tocantins (TRE/TO), Amapá (TRE/AP) e Distrito Federal (TRE/DF) a respeito da necessidade de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias concernentes ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS) em conformidade com o que estabelecem os arts. 4º a 6º e 8º da Lei nº 10.887/2004, conforme tratado no item 2.7.3.1 do relatório;

III. Recomende, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei nº 8.443/1992 c/c art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU:

a) à Casa Civil da Presidência da República que:

1. avalie alternativas de financiamento para os Encargos da União com militares inativos e seus pensionistas, com o propósito de minimizar o déficit existente, inclusive com a instituição de contribuição para aposentadoria e de contribuição patronal para o sistema, e possíveis mudanças paramétricas no regime, tais como a instituição de idade mínima para inatividade, considerando o que estabelece o § 5º do art. 195 da Constituição c/c com o § 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 101/2000, e tendo em vista o significativo e crescente déficit financeiro existente desses encargos e a falta de perspectiva de equilíbrio no longo prazo, conforme tratado no item 2.4 do relatório;

2. avalie a conveniência de inserir no projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias dispositivo que obrigue os órgãos a enviar as informações atuariais à Secretaria de Políticas da Previdência Social do Ministério da Previdência Social (SPS/MPS) anualmente, conforme modelo e dados especificados na Portaria MPS nº 403, de 10/12/2003, com o propósito de possibilitar a elaboração das projeções atuariais previstas no art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea 'a', c/c art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000, conforme tratado nos itens 2.5.5.1 e 2.5.5.2 do relatório;

3. insira previsão, no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), de fonte de custeio que seja suficiente para cobrir totalmente os aumentos de despesa decorrentes da majoração de benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), tais como aqueles atrelados ao salário mínimo, tendo em vista o que determina o art. 195, § 5º, da Constituição Federal de 1988, conforme tratado no item 3.2.5 do relatório;

b) à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que avalie a conveniência e a oportunidade de elaborar avaliação atuarial que possibilite discriminar as projeções e resultado atuarial com e sem a inclusão das informações referentes aos benefícios decorrentes de pensões especiais oriundas de Veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio militar, ex-combatentes, ex-combatentes (Lei da Praia), e outras semelhantes, de acordo com a lista constante do Anexo 1, v. 2, fls. 335-337, considerando que a inclusão, nas projeções atuariais do regime previdenciário dos militares, das despesas com pensões especiais militares distorce a apuração do resultado atuarial, na medida em que adicionam despesas com benefícios que não contaram com contribuição e enviesam as características demográficas da população de militares, conforme tratado no item 2.6.2.4 do relatório;

c) à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB/MF) que realize, anualmente, estudos semelhantes àquele elaborado em 2007, 'Financiamento atual – receita potencial e renúncia fiscal' da Secretaria da Receita Previdenciária (Anexo 1, v. 1, fls. 285-320), com dados contemporâneos e com aperfeiçoamento da metodologia adotada, com o objetivo de avaliar a efetividade da arrecadação previdenciária e divulgá-la em seus relatórios anuais, conforme tratado no item 3.2.3 do relatório;

d) ao Ministério da Previdência Social (MPS) que examine os impactos atuariais de alterações na legislação que introduzam condicionalidades para concessão de pensão por morte, tendo em vista a necessidade de equilíbrio financeiro e atuarial estabelecida pelos arts. 40, **caput**, e 201, **caput**, da Constituição Federal de 1988, conforme tratado no item 4.2 do relatório;

e) ao Ministério da Previdência Social (MPS), ao Ministério da Fazenda (MF) e à Casa Civil da Presidência da República, considerando que a previdência social possui caráter contributivo e deve observar critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, conforme previsto no art. 201 da Constituição Federal e no art. 80, inciso VII, da Lei nº 8.212/1991, para que avaliem a conveniência de elaborar projeto de lei a ser enviado ao Congresso Nacional que:

1. altere a Lei nº 8.212/1991, a fim de especificar fontes de recursos adicionais que possam viabilizar o equilíbrio financeiro e atuarial entre receitas e despesas associadas à clientela rural, conforme tratado no item 3.2.2 do relatório;

2. altere a atual sistemática de arrecadação de contribuições sobre a comercialização da produção rural e de reconhecimento de direitos dos segurados referidos na Lei nº 8.213/1991, art. 12, inciso V, alínea 'a' e inciso VII, de forma a reduzir o volume de evasão fiscal e possibilitar a individualização da contribuição do segurado especial, estimulando-o a recolher suas contribuições, conforme tratado no item 3.2.2 do relatório;

f) à Casa Civil da Presidência da República, às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que atuem no sentido de efetivar a regulamentação dos dispositivos constitucionais que tratam do Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS), com o intuito de proceder às regulamentações previstas no **caput** e nos §§ 14 e 15 do art. 40 da Constituição Federal de 1988 e, com isso, viabilizar, no longo prazo, o equilíbrio financeiro e atuarial do regime, preconizado no **caput** desse mesmo art. 40, conforme tratado no item 2.3 do relatório;

IV. Firme entendimento de que o resultado previdenciário deve ser apurado, conforme tratado no item 3.1 do relatório, tomando por base os seguintes valores:

a) do ponto de vista da receita, as contribuições estabelecidas no art. 195, inciso I, alínea 'a', e inciso II, da Constituição Federal de 1988, ou suas substitutas (e.g., contribuição sobre produção rural, sobre receita dos espetáculos esportivos de futebol profissional, do empregador doméstico e sobre prestação de serviços por cooperativas de trabalho), outras contribuições destinadas à previdência social por lei e a compensação previdenciária recebida de regimes próprios de previdência (Comprev);

b) do ponto de vista da despesa, as despesas com benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), incluindo clientela rural e urbana, pagas administrativamente ou judicialmente, e a compensação previdenciária transferida a regimes próprios de previdência (Comprev);

V. Encaminhe cópia do presente relatório, e do voto e acórdão que vierem a ser proferidos, ao Ministério da Previdência Social (MPS), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS/MPS), Ministério da Fazenda (MF), Ministério da Defesa (MD), Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), Casa Civil da Presidência da República, Presidência da Câmara Federal, Presidência do Senado Federal, Ministério Público da União (MPU), Conselho Nacional de Justiça (CNJ), e Tribunal Superior Eleitoral (TSE);

VI. Determine à 5ª Secex, em processo próprio, que monitore o cumprimento das decisões que vierem a ser tomadas no presente processo;

VII. Arquive o presente processo.”

É o relatório.