



Processo nº:	0071/015/17.
Interessado:	Prefeito Municipal de Itapura, Fábio Dourado.
Em exame:	Consulta.

Trata-se de consulta formulada pelo Prefeito Municipal de Itapura, Fábio Dourado, apresentada nesta Corte em 08.08.2017 (fls. 02/04, docs. fls. 05/10).

O consulente suscita dúvida sobre a apuração da Receita Corrente Líquida (“RCL”), em especial se os ganhos com aplicação financeira registrados pelo Regime Próprio de Previdência Social seriam ou não deduzidos da RCL.

O Gabinete Técnico da Presidência, propôs o recebimento da petição como **consulta**, considerando a competência deste Tribunal para resolver eventuais dúvidas na aplicação de textos legais, e que o caso em questão, além de não se cogitar de prévio exame de ato consumado, revela-se de justificável interesse geral (fls. 13/15). A proposta do GTP foi acatada pela Presidência (fls. 16).

Aos 27.11.2017, solicitei, com fundamento no art. 71, inc. II, alínea ‘a’¹ c/c art. 231², ambos do Regimento Interno, diligência para que fosse informado nos autos se o assunto já fora, ou não, objeto de parecer, com a juntada de eventuais julgados nos quais o assunto fora examinado. Cumprindo a determinação de fls. 22,

¹ RITCE/SP, art. 71. O Ministério Público poderá:

II - requerer ao Presidente, Presidente de Câmara, ao Conselheiro que presidir a instrução:

a) qualquer providência ordenatória dos autos e/ou informações complementares ou elucidativas para as quais tiver justificativas;

² RITCE/SP, art. 231. Deferidas, as consultas deverão, imediatamente, de forma sistemática, ser encaminhadas à unidade encarregada de coligir a documentação e a jurisprudência do Tribunal, para informar se o assunto já foi, ou não, objeto de parecer.

Parágrafo único. Em caso positivo, a unidade anexará aos autos respectivos o parecer em seu inteiro teor.



a Secretaria-Diretoria Geral, por meio da SDG-4 – Centro de Documentação Jurídica, localizou o TC-2580/026/15, “*no qual o relator entendeu correto o ajuste efetuado pela fiscalização excluindo da Receita Corrente Líquida os ganhos auferidos com aplicação financeira do RPPS*” (fls. 23/35). A Secretaria-Diretoria Geral informou que o posicionamento adotado nos esclarecimentos da AUDESP estariam em consonância com tal julgado, e informou, ainda, a existência de consulta similar respondida pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, respondida no mesmo sentido (fls. 36/50).

Retornam os autos com vista ao Ministério Público de Contas, para sua atuação como fiscal da ordem jurídica.

É o relatório.

A competência do Tribunal de Contas para responder consultas decorre da previsão legal do art. 2º, inc. XXV, da Lei Complementar Estadual 709/1993, que dispõe:

Art. 2º. Ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta lei, compete: (...)

XXV - decidir sobre consulta que lhe seja formulada acerca de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno;

O procedimento das consultas é regulado no Capítulo IX do Regimento Interno deste E. Tribunal:

CAPÍTULO IX
Das Consultas
SEÇÃO I
Competência

Art. 226. O Tribunal Pleno resolverá sobre as consultas que lhe forem feitas acerca de dúvidas suscitadas na aplicação das disposições legais concernentes à matéria de sua competência, desde que não envolva caso concreto ou ato consumado.

§ 1º. O Tribunal Pleno poderá, excepcionalmente, apreciar o mérito de consulta que contenha individualização da situação fática apresentada, caso o recomende relevante razão de interesse público.

§ 2º. As consultas, a que se refere este artigo, formuladas por intermédio dos Chefes dos Poderes Públicos estaduais e municipais, Secretários de Estado e dirigentes das entidades da administração indireta e fundacional, tanto do Estado como dos Municípios, constarão de exposição precisa da dúvida, com formulação de quesitos.

Art. 227. Os pareceres emitidos em virtude de consulta terão força obrigatória, importando em prejulgamento do Tribunal.

Parágrafo único. Salvo deliberação em contrário emitida pelo Tribunal Pleno, o prejulgado emanado em relação ao consulente não importará na fixação de orientação normativa para a Administração em geral.

Art. 228. Contra os pareceres mencionados neste Capítulo, caberá pedido de reconsideração, apresentado dentro de 15 (quinze) dias pelo próprio consulente:

I - se o Tribunal não tiver apreendido a tese da consulta;

II - se forem necessárias explicações complementares ou elucidativas;

III - se a orientação fixada for inoportuna ou inconveniente ao serviço público.

Art. 229. A qualquer tempo, poderá ser repetida a consulta, se fatos ou argumentos novos puderem importar modificação do parecer.

Parágrafo único. É facultado ao Tribunal, por iniciativa do Presidente ou de qualquer Conselheiro, reexaminar ex officio o ponto de vista firmado em parecer, submetendo-o ao Tribunal



Pleno para apreciação. Ocorrendo alteração do prejudgado, a orientação que vier a ser adotada terá força obrigatória, a partir da sua publicação, em relação aos órgãos da Administração já submetidos aos efeitos do prejudgado modificado.

SEÇÃO II

Procedimento

Art. 230. As consultas, depois de protocoladas, serão encaminhadas à Presidência, que decidirá sobre o seu cabimento, dela dando vista ao Ministério Público.

Art. 231. Deferidas, as consultas deverão, imediatamente, de forma sistemática, ser encaminhadas à unidade encarregada de coligir a documentação e a jurisprudência do Tribunal, para informar se o assunto já foi, ou não, objeto de parecer.

Parágrafo único. Em caso positivo, a unidade anexará aos autos respectivos o parecer em seu inteiro teor.

Art. 232. Quando em face dos elementos colhidos verificar-se a existência de decisão da espécie, o Relator, independentemente de qualquer provocação ou, se for o caso, após a audiência dos órgãos de instrução, remeterá, ao consulente, mediante despacho, o julgado anterior, cujo teor lhe será transmitido e ordenará o pronto arquivamento do processo.

Parágrafo único. É facultado ao consulente, na hipótese prevista neste artigo, no prazo de 30 (trinta) dias, oferecer ao Relator explicações complementares ou elucidativas, que, se as julgar relevantes, poderá proceder na forma prevista no parágrafo único do art. 229 deste Regimento Interno.

Art. 233. Não tendo sido a matéria objeto de parecer do Tribunal Pleno, o Relator do feito aplicará as disposições contidas, no que for cabível na Seção anterior, no que couber, ouvindo-se os órgãos que se fizerem necessários, com vista ao Ministério Público.

No caso dos autos, o consulente encontra-se dentre o rol de legitimados, a dúvida suscitada adéqua-se às balizas fixadas na norma de regência, e a matéria não foi objeto de parecer específico anterior.

Assim, seguindo o posicionamento do Gabinete Técnico da Presidência (fls. 13/15), opina o MPC pelo **conhecimento** da consulta, tal qual já dito anteriormente (fls. 20/21).

Passa-se ao mérito.

Não vislumbro razões para não adotar a mesma conclusão do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, exposta na Resolução de Consulta 19/2017 (fls. 49/49v), de que *“as receitas orçamentárias referentes aos rendimentos da carteira de investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS não devem ser computadas na base de cálculo utilizada para determinação da Receita Corrente Líquida – RCL dos entes federativos instituidores desses regimes.”*

Tal entendimento, frise-se, já é o atualmente adotado pela área técnica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, conforme Comunicado da Divisão AUDESP “Esclarecimentos sobre a apuração da RCL 2017” (fls. 10).

Ainda que com argumentos ligeiramente diversos, este *Parquet* de Contas comunga do mesmo entendimento.

Primeiramente, cabe observar como o Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (valendo-se da competência prevista no art. 50,



§ 2º, da LRF)³, trata da relação entre a Receita Corrente Líquida e os recursos vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social:

“03.03.02 CONCEITO

03.03.02.01 Receita Corrente Líquida

Conforme a LRF, a RCL é o somatório das receitas de impostos, taxas e contribuições de melhoria, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.⁴

A boa prática contábil, que prima pela transparência, recomenda que todas as demonstrações sejam apresentadas tanto de forma isolada quanto conjunta (conforme determina a LRF), e em termos brutos, evidenciando cada uma das deduções realizadas. No entanto, no caso do RCL, cabe ao ente da Federação apresentar o seu valor consolidado que servirá de parâmetro para os limites. Nessa consolidação, deverão ser excluídas as **duplicidades**, as quais não se confundem com as deduções, que devem inicialmente integrar a receita corrente bruta.

Portanto, as receitas intraorçamentárias⁵ (contrapartida da modalidade 91) deverão ser excluídas do cálculo por caracterizarem duplicidades, uma vez que representam operações entre entidades integrantes do mesmo orçamento fiscal e da seguridade social. Ou seja, as receitas intraorçamentárias não poderão ser computadas nas linhas referentes às receitas correntes brutas e também não poderão ser deduzidas. Nesse contexto, a contribuição patronal para o Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS, por configurar uma duplicidade, não será computada na linha Contribuições e não será deduzida. Por outro lado, a contribuição dos servidores para o RPPS será computada na linha Contribuições e será deduzida.

Os **recursos das contribuições previdenciárias e de outras receitas vinculadas ao RPPS** deverão ser depositados em contas separadas das demais disponibilidades do ente da Federação,⁶ pois o ente precisa observar todas as regras do RPPS,⁷ adotando plano de contas único⁸ e contabilizando receitas e despesas do RPPS de forma segregada. Tais exigências devem ser cumpridas em qualquer caso, independentemente de haverem sido adotadas ou não as providências administrativas para a constituição de fundo próprio de previdência dos servidores.

03.03.03 PARTICULARIDADES

03.03.03.01 Ente da Federação

A LRF estabeleceu as particularidades para o cômputo das deduções da RCL da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Na União, no Distrito Federal, nos Estados e nos Municípios serão consideradas as transferências constitucionais ou legais entre entes, de modo a identificar a receita que efetivamente pertence a cada ente. Nesse contexto, se inserem os valores pagos e recebidos a título de transferências financeiras da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre ICMS, e da Lei Complementar nº 61/1989, que dispõe sobre o IPI, bem como a cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.

Na União, no Distrito Federal, nos Estados e nos Municípios devem, ainda, ser deduzidas:

a) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência⁹; e

³ LRF, art. 50, § 2. A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

⁴ LRF, art. 2º, IV e §§1º, 2º e 3º.

⁵ Portaria SOF/STN nº 338/2006.

⁶ LRF, art. 43 e Lei nº 9.717/1998.

⁷ Lei nº 9.717/1998, art. 1º, parágrafo único.

⁸ Portaria MPS nº 916/2003.

⁹ Após a Reforma da Previdência, consignada na Emenda Constitucional nº 40, de 29 de maio de 2003, as receitas e despesas da previdência foram separadas das demais receitas e despesas da seguridade social (assistência social e saúde). Dessa forma, quando na LRF, editada anteriormente à EC 40, são citadas a previdência e assistência social, deve-se entender apenas a previdência, à luz das normas constitucionais.



b) as receitas provenientes da compensação financeira entre os diversos regimes de previdência, na contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana. É imprescindível, para tanto, que as referidas receitas estejam adequadamente contabilizadas em contas próprias que as identifiquem.

(...)” (negrito no original, sublinha do MPC-SP) (Secretaria do Tesouro Nacional, Manual de Demonstrativos Fiscais, 8ª edição, fls. 171/173).

Em resumo, segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais, os recursos vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social não entram no cálculo da RCL: a contribuição patronal deve ser excluída, por ser uma duplicidade (art. 2º, § 3º, LRF)¹⁰; a contribuição dos servidores e a receita proveniente da compensação financeira entre os regimes devem ser deduzidas, por expressa previsão legal (art. 2º, inc. IV, LRF)¹¹.

Importante notar que os gastos com inativos, se efetuados com recursos vinculados ao RPPS¹², não integram o cômputo dos limites da despesa com pessoal definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 19, § 1º, inc. VI, LRF)¹³.

É dizer: se, por um lado, os recursos vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social não entram no cálculo da RCL, por outro, as despesas com feitas com tais recursos não entram no cômputo da despesa com pessoal.

Conforme estipulação legal (art. 1º, inc. III, Lei 9.717/1998)¹⁴, os recursos vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social devem ser utilizados

¹⁰ Lei Complementar 101/2000, art. 2º, § 3º. A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, **excluídas as duplicidades**. (destaques do MPC-SP)

¹¹ Lei Complementar 101/2000, art. 2º. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como: (...)

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

¹² Veja-se, novamente, o Manual de Demonstrativos Fiscais:

“Recursos vinculados ao RPPS são os provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

São também receitas ao RPPS as contribuições patronais ao RPPS e as receitas provenientes do aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS (...).” (Secretaria do Tesouro Nacional, Manual de Demonstrativos Fiscais, 8ª edição, fls. 504).

¹³ Lei Complementar 101/2000, art. 19, § 1º. Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas: (...)

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

¹⁴ Lei 9.717/1998, art. 1º. Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios: (...)



unicamente para pagamento de benefícios previdenciários do respectivo regime, ressalvadas despesas administrativas do próprio RPPS.

Enquanto não utilizadas nestes fins, tais receitas hão de ser aplicadas em condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira (art. 43, §§ 1º e 2º, LRF)¹⁵, seguindo diretrizes fixadas pelo Conselho Monetário Nacional (art. 6º, inc. IV, Lei 9.717/1998)¹⁶.

Segundo a atual redação da Resolução CMN 3.922/2010, os recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social devem ser alocados nos seguintes segmentos de aplicação: renda fixa, renda variável e investimentos estruturados (fundos de investimento classificados como multimercado e fundos de investimento em participações).

Estabelecido que os recursos vinculados aos RPPS não integram o cálculo da RCL, o mesmo tratamento há de ser dado aos montantes advindos da alocação de tais recursos no mercado financeiro, pois se tratam de rendimentos decorrentes do principal aplicado.

Interpretação em sentido diverso seria incoerente com a lógica da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Pois, se a LRF não admite que os recursos das contribuições destinadas ao custeio do RPPS sejam computados na RCL, os frutos civis advindos de tais recursos também não devem ser computados, eis que têm a mesma destinação legal específica: devem ser utilizados unicamente para pagamento de benefícios previdenciários do respectivo regime, ressalvadas despesas administrativas do próprio RPPS.

III - as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo, e dos pensionistas, somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas no art. 6º, inciso VIII, desta Lei, observado os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais; **(NR)** *[inciso com redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001]*

¹⁵ Lei 9.717/1998, art. 6º. Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios de que trata o artigo 1º e, adicionalmente, os seguintes preceitos: (...)

IV - aplicação de recursos, conforme estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional;

¹⁶ Lei complementar 101/2000, art. 43, § 1º. As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º. É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II - empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.



Por fim, cabe ponderar brevemente sobre a forma de contabilizar os ganhos advindos da aplicação dos recursos vinculadas ao RPPS.

O Comunicado da Divisão AUDESP intitulado “Perda com Investimentos no RPPS”, de 12.05.2014, já instruíra que “os *“ganhos” auferidos com a carteira serão contabilizados como Variações Patrimoniais Aumentativas, afetando positivamente o resultado do exercício, e não mais como receitas orçamentárias, que serão reconhecidas na efetiva alienação (resgate) do ativo*”.¹⁷

Ou seja, eventuais ganhos em oscilações positivas das aplicações da carteira de investimentos são registradas inicialmente apenas no plano patrimonial, só afetando o plano orçamentário quando do efetivo resgate das aplicações.

Na mesma linha, em 2017, a Secretaria do Tesouro Nacional editou a Instrução de Procedimentos Contábeis 09 - Registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimentos do RPPS.¹⁸ Entre suas premissas, observa-se o seguinte:

*“16. Algumas premissas foram seguidas para o desenvolvimento desta IPC:
(...)*

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

(i) Opcionalmente, os rendimentos dos investimentos mantidos até o vencimento ou cuja valoração não esteja atrelada à marcação a mercado podem ser reconhecidos na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial (patrimônio líquido), até que o investimento seja realizado financeiramente (em geral, no resgate). Não se aplica esta opção ao reconhecimento de: perdas no valor recuperável; ganhos e perdas cambiais; e dividendos ou outras formas de distribuição de capital;

(ii) Quando houver uma evidência objetiva de perda no valor recuperável de um investimento, o ente deverá efetuar o registro do ajuste para perdas estimadas (e não provisão para perdas) em investimentos do RPPS de acordo com a estimativa para o período. Contudo, as perdas estimadas como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas. A orientação sobre a redução ao valor recuperável pode ser encontrada no MCASP 7ª edição, Procedimentos Contábeis Patrimoniais, item 7.2.

c. Quanto aos aspectos orçamentários, os ganhos podem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita quando o investimento for realizado financeiramente. A receita orçamentária poderá ser contabilizada de acordo com as classificações por natureza da receita constantes no Ementário da Receita, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-ementario-da-receitaorcamentaria>.”

Vale dizer, os ganhos obtidos com rendimentos da carteira de investimentos dos RPPS só são contabilizados no plano orçamentário no momento da efetiva realização financeira do ganho.

¹⁷ Disponível em <https://www4.tce.sp.gov.br/audesp/perdas-nos-investimentos-do-regime-proprio-de-previdencia-0>, acesso em 22.01.2018.

¹⁸ Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis, acesso em 22.01.2018.



Ante todo o exposto, o MPC propõe a seguinte resposta à consulta:¹⁹

As receitas orçamentárias referentes aos rendimentos da carteira de investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS não devem ser computadas na base de cálculo utilizada para determinação da Receita Corrente Líquida – RCL dos entes federativos instituidores desses regimes.

Declinado o entendimento deste *Parquet* de Contas, propõe-se, ao final, a divulgação do resultado da consulta no *site* deste E. Tribunal de Contas, a fim de que todos os jurisdicionados possam tomar conhecimento.

É o parecer.

São Paulo, 22 de janeiro de 2018.

RAFAEL NEUBERN DEMARCHI COSTA
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas

¹⁹ Propõe-se adotar a mesma redação dada pelo TCE-MT na resposta à consulta similar, principalmente visando uniformidade no Sistema de Controle Externo.