

## GRUPO I – CLASSE I – PLENÁRIO

TC 015.529/2010-0

Apenso: TC 007.543/2010-7

Natureza: Pedido de Reexame.

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

Recorrentes: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Secretaria de Orçamento Federal – SOF/MPOG, Secretaria do Tesouro Nacional – STN/MF e Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa.

Advogado: não há.

SUMÁRIO: AUDITORIA NO SISTEMA BRASILEIRO DE PREVIDÊNCIA PÚBLICA. AVALIAÇÃO DOS DÉFICITS, FONTES DE FINANCIAMENTO E EQUILÍBRIO ATUARIAL DOS DIVERSOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA PÚBLICA. DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES. PEDIDOS DE REEXAME. RECURSOS CONHECIDOS E PARCIALMENTE PROVIDOS.

**RELATÓRIO**

Transcrevo, na íntegra, a instrução elaborada pelo auditor federal de controle externo da Secretaria de Recursos – Serur (peça 67).

“Cuida-se de Pedidos de Reexame, interpostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (peça 55), pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN (peça 58), pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF (peça 49) e pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa (peça 40) contra o Acórdão 2.059/2012 - TCU – Plenário (peça 9, p. 2-6). O Acórdão recorrido tratou de auditoria realizada no sistema de previdência pública, englobando os diversos regimes de previdência, e resultou em determinações e recomendações aos órgãos envolvidos. Para dar cumprimento ao disposto no art. 69 do Regimento, reproduz-se a seguir a parte dispositiva da deliberação recorrida, no que interessa à apreciação dos recursos ora em exame:

*9.2 determinar à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias:*

*9.2.1 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;*

*9.2.2 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;*

*9.3 determinar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias:*

*9.3.1 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;*

*9.3.2 incluía, 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;*

*(...)*

*9.5 determinar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) e à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) que, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, 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;*

*9.6 determinar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS/MPS) e à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) que, conjuntamente, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) 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;*

*(...)*

*9.8 determinar 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, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias:*

*9.8.1 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;*

*9.8.2 contabilizem os recursos arrecadados relacionados à aposentadoria especial, conforme o disposto no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991, evidenciando, no fluxo de caixa do INSS ou em outros demonstrativos, o 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 as 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);*

*9.9 determinar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), 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 360 (trezentos e sessenta) 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;*

*(...)*

*9.11 recomendar à Casa Civil da Presidência da República que:*

9.11.1 avalie alternativas de financiamento para os encargos da União com militares inativos e seus pensionistas, tendo em vista o significativo e crescente déficit financeiro dessas despesas e a falta de perspectiva de equilíbrio no longo prazo;

9.11.2 insira, no projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias: (i) 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 o art. 53, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000; (ii) previsão 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;

9.12 recomendar à Secretaria de Organização Institucional do Ministério da Defesa (Seori/MD) que pondere 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, 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 enviam as características demográficas da população de militares;

## HISTÓRICO

2. Os presentes Pedidos de Reexame são interpostos em função de Relatório de Auditoria da 5ª Secex (peças 5, 6 e 7, p. 1-28) realizada nos sistemas públicos de previdência durante o ano de 2011, com o objetivo de investigar questões pertinentes ao financiamento, apuração de resultado e equilíbrio atuarial das contas, bem como a integridade e fidedignidade dos registros contábeis respectivos.

3. Como resultados dos trabalhos, foram identificados diversos achados, minuciosamente detalhados no corpo do Relatório, cujo escopo foi submetido previamente aos Órgãos e entidades envolvidos para manifestação. As observações dos Órgãos acerca dos achados e possíveis determinações foram analisadas na instrução à peça 4, p. 31-35, a qual propôs o acolhimento de algumas sugestões, que foram incorporadas à versão final do Relatório de Auditoria.

4. Como consequência, o Tribunal analisou o referido Relatório, tendo sido pontuadas algumas sugestões no voto do Ministro Relator, José Múcio (peça 8, p. 36-41) bem como no voto revisor do Ministro Raimundo Carreiro (peça 8, p. 42-50), as quais foram parcialmente incorporadas pelo Acórdão 2059/2012-TCU-Plenário (peça 9, p. 2-6).

5. Do referido Aresto, os recorrentes interpuseram Pedidos de Reexame, os quais serão analisados a seguir.

## EXAME DE ADMISSIBILIDADE

6. Reitera-se os exames preliminares de admissibilidade (Peças 49, 50, 56 e 61), ratificados à peça 62 pela Exma. Ministra-Relatora Ana Arraes (art. 27-A da Resolução 175/2005), que admitiu os recursos interpostos contra o Acórdão 2.059/2012-Plenário (peça 9, p. 2-6), suspendendo-lhes os efeitos, eis que preenchidos os requisitos processuais aplicáveis à espécie, com fundamento no art. 48 da Lei nº 8.443/92, c/c o art. 285, caput e 286, parágrafo único, do Regimento Interno/TCU.

## EXAME DE MÉRITO

7. A seguir serão apresentados os argumentos dos recorrentes, de maneira sintética, seguidos da análise de cada um deles.

### Argumentos da Secretaria de Orçamento Federal – Ministério da Fazenda

8. **Argumento:** afirma a recorrente que o Acórdão recorrido, em seu item 9.9, determinou à SOF que, conjuntamente com o INSS, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) 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 da discriminação orçamentária ou especificação, subjacente aos arts. 5º e 15 da Lei 4320/1964.

9. Nesse sentido, defende que os dispositivos legais apontados tiveram o objetivo de impedir a adoção de dotações globais e exigir um desdobramento mínimo na especificação das despesas orçamentárias. A respeito de tal detalhamento mínimo, a que se referiria o princípio da especificação, aponta reflexões do doutrinador José Maurício Conti.

10. Segundo tal doutrina, o excessivo detalhamento das despesas públicas poderia levar a uma inviabilidade de aprovação e execução do orçamento público. Alega que o atual nível de detalhamento orçamentário já contemplaria de forma mais que satisfatória o nível de desagregação pleiteado pela lei, cumprindo o princípio da especificação como previsto.

11. Dessa forma, reproduz a classificação das despesas orçamentárias segundo consta da Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2012. Afirmar ainda que o nível mínimo de desagregação já se encontra devidamente sistematizado nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) e na Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001.

12. No tocante ao detalhamento da LOA, aduz que as LDOs têm sido claras, desde a sua primeira edição, a Lei 7800/1989 – LDO 1990, quanto à obrigatoriedade de inclusão de detalhamentos apenas até o nível de grupo de natureza de despesa (GND). Cita excertos da LDO 2012 e da Portaria STN/SOF 163/2001, como exemplo.

13. Ilustra suas razões com tabela de créditos orçamentários do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), constante da LOA 2012. Afirmar não ser possível confundir o termo “elementos” usado no §1º do art. 15, da Lei 4320/1964 (mais amplo) com o desdobramento em “elementos de despesa”, previstos na Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001 (mais estritos e que não devem necessariamente constar da lei orçamentária).

14. Afirmar ainda que o detalhamento orçamentário ora empregado nos programas relativos à Previdência Social está em conformidade com a legislação e cumpriria integralmente o princípio da especificação.

15. Questiona ainda a conveniência e oportunidade de se ampliar o nível de detalhamento com vistas ao aumento da transparência orçamentária, para fins de melhor controle político-social sobre a atividade financeira do estado. Para isso, traz doutrina de James Giacomoni, para afirmar que o orçamento moderno tem abandonado o papel de simples exposição contábil de receitas e despesas para assumir o papel de instrumento de planejamento econômico e de gestão administrativa pública. Assim, o detalhamento excessivo de ações governamentais (programação orçamentária), poderia mostrar-se contraproducente, contribuindo mais para confundir do que para incentivar a transparência pública.

16. Distingue as fases de programação e de execução orçamentária, estando a primeira associada ao planejamento da ação pública e devendo ser, portanto, mais sucinta. Diverso seria o papel dos dispêndios públicos, cuja escrituração contábil deve indicar de forma detalhada cada gasto realizado para alocá-los adequadamente em um plano de contas predefinido, indicando não apenas os elementos mas também os subelementos de despesa.

17. Afirmar que o nível de detalhamento da programação orçamentária não precisa e não deve ser tão amplo quanto um plano de contas. Nem tampouco o nível de detalhamento do primeiro condiciona o segundo. Dessa forma, na questão da transparência orçamentária do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), deve se ter em mente o papel do orçamento como instrumento de planejamento da ação pública e não de detalhamento pormenorizado dos gastos governamentais.

18. Argumenta que a política previdenciária contempla aspectos bastante heterogêneos no tocante ao público alvo, modalidades de benefícios, critérios de elegibilidade, dinâmica populacional, diferenças regionais e outras, que tornam extremamente difícil projetar cada um dos benefícios previdenciários isoladamente. A excessiva pulverização das ações resultaria em erros de projeção e no estabelecimento de dotações inapropriadas, o que confundiria mais do que ampliaria a transparência orçamentária.

19. Afirmar que, ao contrário, a SOF vem defendendo e promovendo uma redução do número de ações referentes ao RGPS, tanto para minorar as distorções alegadas, como para evitar procedimentos



burocráticos desnecessários para o remanejamento de dotações. Exemplo dessa adequação foi a redução do número de ações e a criação de novos subelementos de despesa em 2011 que, conjugados com a estrutura de elementos e subelementos já existente, possibilitaram as condições de transparência e controle na evidenciação dos gastos previstos no orçamento de 2012, por meio de Nota Técnica, acostada à peça 39, p. 11-16.

20. Reforça que o orçamento da União para 2012 contempla um conjunto de duas ações para o conjunto de benefícios do RGPS, menor do que o verificado em 2011, quando existiam 11 ações para esse fim. O ponto observado é que tal redução não dificultaria o acompanhamento da execução financeira, pois o detalhamento é feito em nível de elemento de despesa.

21. Elucida ainda que, no quesito transparência, acompanhamento mais detalhado do que o disponível no Siafi é publicado mensalmente na internet, pelo Ministério da Previdência Social por meio do Boletim Estatístico da Previdência Social - BEPS. Aduz que esse boletim é o instrumento adequado para divulgação da execução física e financeira dos gastos da Previdência, garantindo a devida transparência aos benefícios previdenciários, num nível de detalhamento muito superior ao que seria possível pela programação orçamentária.

22. Acrescenta às razões do Pedido de Reexame, a ocorrência de problemas de ordem gerencial e burocrática quanto à execução orçamentária que poderiam decorrer do cumprimento do Acórdão. Afirma que no caso de necessidade de suplementação de recursos de uma ação ao longo do exercício, por meio do cancelamento de dotação orçamentária de outra ação, far-se-ia necessária alteração da Lei Orçamentária, por meio de créditos adicionais, sujeita a aprovação do Congresso Nacional ou por Decreto do Executivo, se dentro do limite previsto na própria LOA. Para sair dessa rigidez, a SOF reduziu o número de ações específicas afins, substituindo-as por ações gerais únicas. Dessa forma, o remanejamento de dotações quando necessário se faz entre elementos ou subelementos, não mais via créditos adicionais.

23. Faz um paralelo com o que já ocorre com o pagamento da folha salarial dos servidores civis da União, que contam com apenas duas ações, para permitir flexibilidade à gestão da execução orçamentária, sem comprometer a transparência.

24. **Análise:** com efeito, conforme se depreende do Anexo II da Lei 12.214/2010 (Lei Orçamentária Anual), o Programa intitulado Previdência Social Básica (0083), contemplava 11 ações orçamentárias vinculadas ao Fundo do RGPS, que englobavam a fixação de despesas correspondentes ao pagamento dos benefícios previdenciários.

25. A equipe de auditoria questionou se pagamentos de grande volume, tais como auxílio-doença, auxílio-reclusão, auxílio acidente de trabalho e outros não deveriam também estar discriminados em ações específicas, em vez de consolidados em ações únicas para a área urbana e rural (ações 0136 e 001P na LOA/2010).

26. No orçamento de 2012, A Lei 12.595/2012 estabeleceu, em seu anexo I, duas ações do Programa Previdência Social (Programa 2061), com recursos do RGPS: Benefícios Previdenciários Urbanos (OE81) e Benefícios Previdenciários Rurais (OE82). Entretanto, analisando sistema de consulta ao Projeto de Lei Orçamentária para 2012 (PLOA/2012) em banco de dados disponível no sítio da Câmara dos Deputados – (<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/loa/loa2012/ciclos/Proposta.html>), na opção ‘ORPL-AÇÃO’, encontramos apenas o código 00H3 – Pagamento de Benefícios Previdenciários.

27. O detalhamento da programação orçamentária do Governo Federal obedece ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, na Lei Orçamentária Anual, e aos normativos expedidos pelos Ministérios afins, em especial o Manual Técnico do Orçamento (MTO).

28. Dessa forma, tomando por base o último orçamento aprovado (2012), identifica-se no MTO 2012, a **estrutura programática qualitativa** do orçamento, a qual compreende as classificações por esfera orçamentária, institucional, funcional, estrutura programática e informações de cada ação e subtítulos. (grifos nossos)

29. Em linhas gerais, essa é a classificação espelhada no Projeto de Lei Orçamentária, em especial no seu Anexo I, a qual inclui ainda outras informações ligadas à **estrutura programática quantitativa** ou

financeira, como Grupo de Natureza de Despesa, indicador de resultado primário, e modalidade de aplicação.

30. Sem adentrar nos detalhes de cada classificação, verifica-se que o desdobramento adotado pela Secretaria de Orçamento Federal para reclassificar as especificações indicadas no Relatório de Auditoria utilizou-se de componentes da programação financeira que não estão espelhados nas propostas orçamentárias, mais especificamente no grupo Natureza da Despesa, o qual se desdobra da seguinte forma:

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º
<b>Categoria Econômica</b>	<b>Grupo de Natureza da Despesa</b>	<b>Modalidade de Aplicação</b>		<b>Elemento de Despesa</b>		<b>Subelemento</b>	

31. Ao consultar o documento trazido pela recorrente, Nota Técnica 422 (peça 39, p. 11-16), verifica-se que a integralidade das despesas relacionadas ao pagamento de benefícios previdenciários foi alocada na referida ação 00H3 – Pagamento de Benefícios Previdenciários. Como consequência da fusão da multiplicidade de ações correlatas em apenas uma ação relacionada ao pagamento de benefícios previdenciários pelo Ministério da Previdência Social, referida Nota Técnica propõe a criação de 14 subelementos de despesa. Como a própria Nota informa, o desdobramento em subelementos é efetivado apenas em registros contábeis, cabendo a sua criação à STN/MF.

32. Ora, tais registros não são verificáveis facilmente, senão por quem detenha acesso ao Siafi Gerencial ou outros sistemas contábeis federais, o que inviabiliza a análise pública da programação orçamentária, o que configura desrespeito ao princípio da especificação e da publicidade, pois nem mesmo no banco de dados disponibilizado pela página da Câmara dos Deputados na internet tais informações podem ser encontradas.

33. Dessa forma, não foi possível identificar, seja no projeto de lei orçamentária 2012 e em seus anexos, seja no banco de dados da Câmara dos Deputados na internet, em elementos ou subelementos, o detalhamento relativo ao auxílio-doença, auxílio-reclusão, auxílio-acidente de trabalho e outros que deveriam constar dos demonstrativos programáticos do orçamento, a conferir publicidade e transparência à fase de planejamento orçamentário.

34. Da mesma forma, o projeto de LOA/2013, até a presente data pendente de aprovação pelo Congresso Nacional, prevê igualmente as mesmas 2 ações para o Programa 2061 – Previdência Social - 0E82 Benefícios Previdenciários Rurais 2061 e 0E81 Benefícios Previdenciários Urbanos -, sem qualquer desdobramento adicional (Anexo I, do PLOA 2013, disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?cat=50&sub=654&sec=8>).

35. As informações a que alude a SOF, constantes do Boletim Estatístico da Previdência Social, referem-se ao acompanhamento da execução orçamentária, e realmente estão bem detalhadas. Entretanto, quanto à fase de programação, a redução do número de ações orçamentárias restringiu ainda mais a possibilidade de acompanhamento, o que sugere a necessidade de maior detalhamento de informações, seja nos anexos do PLOA, seja no banco de dados do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão na página da internet e no da Câmara dos Deputados.

36. Dessa forma, concordando com o posicionamento da SOF/MPOG sobre a necessidade de assegurar maior flexibilidade à gestão orçamentária, propomos acatar parcialmente suas razões recursais, para adequar a determinação do Tribunal constante do item 9.9 do Acórdão 2059/2012 - TCU – Plenário (peça 9, p. 2-6), no sentido de que os Órgãos e entidades providenciem a divulgação da programação orçamentária das despesas da Previdência Social com os respectivos elementos e subelementos, quando da publicação do Projeto de Lei Orçamentária.

#### **Argumentos da Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa**

37. **Argumento:** informa ter atendido a determinação constante do subitem 9.3.1 do acórdão recorrido [9.3.1 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], porquanto tal previsão foi incluída na Lei 12.708/2012 (LDO para 2013).

38. No que se refere à determinação constante do subitem 9.3.2, atinente à inclusão, nas avaliações atuariais realizadas pelo Ministério, de informação sobre despesas com aposentados militares, o Órgão sustenta a impossibilidade de atendimento de tal mandamento, porquanto tal determinação levaria em conta a suposta existência de Regime Previdenciário próprio destinado aos militares das Forças Armadas, o que de fato inexistiria, de acordo com o regramento constitucional e legal vigente.

39. Retorna com o argumento de ausência de privilégio ou lesão ao princípio da isonomia, mas sim tratamento diferenciado em razão das conhecidas e inafastáveis peculiaridades do exercício de atividades profissionais de alta exposição e risco. Tal constatação estaria pacificada na doutrina, nas manifestações do Poder Judiciário, no âmbito da Advocacia-Geral da União, pelo Congresso Nacional, e do próprio Tribunal de Contas da União.

40. Ancora sua tese em Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República, elaborado pelo TCU em 2010 e 2011 (peça 40, p. 64-67 e 268-270), em parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Defesa (peça 40, p. 77-86), em Nota Técnica da Câmara dos Deputados da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, sobre o projeto de lei 1992/2007, convertido posteriormente na Lei 15.618/2012, que instituiu o regime de previdência complementar para os servidores civis da União (peça 40, p. 104-116), dentre outros documentos técnicos.

41. **Análise:** com relação à determinação constante do subitem 9.3.1 do Acórdão recorrido, a previsão legal para a contribuição patronal está materializada na Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2013, cabendo à 5ª Secex realizar o seu monitoramento, nos termos do item 9.21 do acórdão recorrido.

42. Com relação à determinação do subitem 9.3.2, como bem salientado pelo Ministro Relator, José Múcio no voto condutor do Acórdão recorrido, a respeito da natureza das atividades realizadas pelos integrantes das Forças Armadas, é claro a todas as luzes que apresentam características peculiares que os diferenciam substancialmente das carreiras civis de Estado. Referido Voto citou exemplos dessas características, como a dedicação exclusiva, a disponibilidade permanente, inclusive durante a inatividade, a mobilidade geográfica, a hierarquia rígida e outras condicionantes.

43. Entretanto, os gastos com inativos militares, não obstante serem custeados com recursos do Tesouro e não possuírem fonte própria de contribuição, caso das pensões militares, eles se revestem de natureza previdenciária, como denota a própria classificação da programação orçamentária da União, que inclui tais gastos na função orçamentária '09' – gastos com previdência social, e ação orçamentária 0179 – Pagamento de aposentadorias e pensões – Militares das Forças Armadas.

44. Como consequência da não inclusão dos valores a serem despendidos com militares inativos no cálculo do resultado atuarial derivado de compromissos futuros, observa-se uma distorção das estimativas do montante de recursos do Tesouro Nacional necessários para pagamento de tais despesas, bem como escamoteamento do real déficit atuarial do regime.

45. Dessa forma, a despeito de tais distinções naturais pertinentes à atividade militar em si, o Tribunal foi unânime em reconhecer as dificuldades decorrentes do permanente e crescente déficit gerado pela (falta) de um sistema previdenciário próprio para a carreira militar, o que implicaria a necessidade de busca de alternativas, para, ao menos, minimizar o déficit, fazendo com que a régua atuarial tendesse ao equilíbrio.

46. Entretanto, tal dilema não é exclusivo das Forças Armadas Brasileiras. Numa rápida análise do sistema previdenciário militar nos Estados Unidos da América, identificamos a mesma preocupação dos norte-americanos com a inviabilidade financeira do atual sistema de aposentadorias, a ponto de documento do Departamento de Defesa americano intitulado 'Modernizing the Military Retirement System' afirmar que 'devem ser tomadas medidas para conter os custos crescentes ou eles irão minar futuras capacidades de combate'. Disponível em [http://dbb.defense.gov/pdf/DBB\\_Military\\_Retirement\\_Final\\_Presentationpdf.pdf](http://dbb.defense.gov/pdf/DBB_Military_Retirement_Final_Presentationpdf.pdf).

47. De acordo com o estudo, a ser mantido o atual sistema de aposentadorias, as despesas governamentais (déficit) saltariam de US\$ 107,8 bilhões no ano fiscal de 2011 para US\$ 217,1 bilhões em 2034. Dentre as inconsistências do atual sistema, identificam-se os incentivos para aposentadoria logo após 20 anos de serviço, inexistência ou insuficiência de contribuições para um fundo com equilíbrio atuarial, pagamento de benefícios de aposentadoria equivalentes a 75% da remuneração anual, não pagamento a militares que atuaram em combate e com menos de 20 anos de serviço, dentre outras.
48. Como alternativas, o documento do Departamento de Defesa americano elenca o ‘Thrift Savings Plan (TSP)’, modalidade de previdência complementar, da qual já contribuem ativamente 894.399 militares e mais de 2,6 milhões de servidores civis norte-americanos. Referido plano prevê a criação de contas individuais, onde o militar contribui com percentual entre 1% e 10%, além da contribuição patronal do governo.
49. Segundo documento do Senado Federal brasileiro intitulado ‘Previdência Complementar dos Servidores Públicos’, disponível em [http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos\\_discussao/TD88-FernandoB.Meneguin.pdf](http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD88-FernandoB.Meneguin.pdf), o TSP americano logrou a saída de uma posição deficitária para um fundo que em 2009 possuía US\$ 243 bilhões em ativos.
50. Trata-se, portanto, de questão que transcende as especificidades e características peculiares da carreira militar, e que pode ter reflexos no próprio financiamento das forças armadas, a longo prazo, caso não sejam tomadas medidas adequadas. Quanto a essas medidas, não cabe ao Tribunal apontá-las, sendo que para tanto recomendou à Casa Civil o estudo de meios de financiamento para os encargos da União com militares inativos e seus pensionistas, considerando suas particularidades, tendo em vista o significativo e crescente déficit financeiro dessas despesas, sem perspectiva de equilíbrio no longo prazo, nos termos do subitem 9.11.1 do Acórdão 2059/2012 - TCU – Plenário (peça 9, p. 2-6).
51. Entretanto, e por ora, o mínimo que se poderia esperar é o atendimento ao princípio da publicidade quanto às avaliações atuariais dos encargos financeiros da União com militares das forças armadas, trazendo luz à real condição financeira e contábil, conforme determinou o subitem 9.3.2 do Acórdão recorrido.
52. Dessa forma, a inclusão, nas avaliações atuariais dos compromissos financeiros da União com militares das Forças armadas e seus dependentes, de coluna específica de resultado atuarial que contemple também as despesas com aposentados militares, com a diferença entre as contribuições para pensão e o total de gastos com inativos e pensionistas, é perfeitamente aderente ao art. 4º, §2º, inciso IV, alínea ‘a’, da Lei Complementar 101/2000, bem como ao art. 40, §20 da Constituição Federal, que excepcionou a vedação da existência de mais de um regime de previdência para cada ente estatal, com base na regulamentação prevista no art. 142, §3º, inciso X, da Carta Magna, norma constitucional de eficácia limitada, de princípio organizativo e caráter impositivo, pendente de regulamentação no que tange a essa matéria previdenciária.
53. A permanência da contribuição patronal da União na avaliação financeira e atuarial do Ministério da Defesa, agora respaldada na Lei de Diretrizes Orçamentárias, não altera a determinação contida no subitem 9.3.2 do Acórdão recorrido, o qual deverá permanecer incólume.
54. **Argumento:** com relação à determinação constante do item 9.5 do Acórdão recorrido, a qual diz respeito à inclusão, na projeção atuarial dos compromissos financeiros da União com os militares das Forças Armadas e seus pensionistas nas publicações do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, referentes ao último bimestre do ano, o Ministério não visualiza óbice ao atendimento.
55. Com relação à inclusão, na avaliação atuarial dos benefícios decorrentes de pensões ‘graciosas’, concedidas por leis especiais, e pontuada no item 9.12 do Acórdão recorrido, o Ministério sustenta, com a mesma argumentação exarada quanto ao pagamento de inativos, que devido ao caráter exclusivamente indenizatório de suas concessões e de não haver nenhum tipo de contribuição dos beneficiários, a inclusão seria considerada, do ponto de vista atuarial e jurídico, imprópria, já que não representaria despesa previdenciária.
56. **Análise:** a avaliação atuarial do Ministério da Defesa/Seori já inclui em suas projeções as despesas com pensões especiais, decorrentes de leis específicas diversas, por exemplo, veteranos das campanhas do Uruguai e Paraguai, Lei das Sete Pragas, Montepio Militar, ex-combatentes e outras, não vinculadas às



regras das despesas previdenciárias dos militares em geral, conforme identificado pelo Relatório de Auditoria (peça 5, p. 33-34), fato esse que distorce a interpretação das informações geradas.

57. Essa distorção diz respeito tanto ao volume de benefícios pagos para os quais não houve a respectiva contribuição, quanto a mudanças nas características da população militar de pensionistas, haja vista que boa parte das leis que concederam pensões especiais são antigas e incluem regras distintas daquelas em vigor para a concessão de pensões.

58. Dessa forma, a alegação contida no Recurso de Reconsideração não faz sentido, porquanto a determinação do Tribunal não foi no sentido de incluir o volume de tais pensões especiais na projeção atuarial – fato que já ocorre –, mas sim de discriminar as projeções e resultado atuariais **com e sem a inclusão das informações** referentes a pensões especiais, considerando que a inclusão destas, por si só, nas projeções atuariais do regime previdenciário dos militares, distorce a apuração do resultado atuarial.

59. A equipe de auditoria sustentou a necessidade de tal discriminação, com base nas informações coletadas em projeções atuariais feitas, descontando-se os valores de pensões especiais ano a ano. Com base nesses dados, foi possível esboçar o resultado atuarial expurgado de pensões especiais, considerando, portanto, apenas os dispositivos legais contemporâneos para concessão de pensão militar, retratando de forma mais fidedigna os fluxos futuros de receitas e despesas, havendo significativa redução do déficit do regime quando se expurga os valores das pensões extraordinárias.

60. Tal discriminação atende ao princípio da transparência da gestão pública, preconizada no art. 48, caput, da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que motiva a manutenção da determinação contida no item 9.12 do Acórdão recorrido.

61. **Argumento:** o recorrente ainda manifesta-se sobre o teor da recomendação constante do item 9.11.1 do Acórdão recorrido, dirigida à Casa Civil da Presidência da República, para que a mesma avalie alternativas de financiamento para os encargos da União com militares inativos e pensionistas, tendo em vista o significativo e crescente déficit financeiro dessas despesas e a falta de perspectiva de equilíbrio no longo prazo.

62. Afirma que segundo o Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República referente ao exercício de 2011, mostrou uma tendência decrescente do déficit, ao contrário da afirmação contida no subitem do Acórdão recorrido. Afirma mesmo que o Acórdão chega a conclusão que as previsões indicam que após atingir R\$ 4,9 bilhões em 2012, o déficit do sistema de pensões militares apresentaria tendência de queda a partir de 2021.

63. A partir daí, o recorrente elenca uma série de inovações introduzidas na fixação do cálculo, a partir de 2012, dentre as quais se incluem: atualização das tábuas de mortalidade, utilização de novo software, exclusão do cômputo da contribuição patronal, exclusão do cálculo atuarial das despesas com pensões especiais, dentre outros.

64. **Análise:** a defesa do recorrente utiliza-se de argumento errôneo para justificar uma aparente contradição do Acórdão recorrido. Quanto aos resultados do regime previdenciário dos militares, calculados pela equipe de auditoria, foram identificados déficits crescentes nos exercícios de 2007, 2008 e 2009 (peça 5, p. 19-22), equivalentes a 0,61%, 0,62% e 0,66% do PIB, respectivamente.

65. Referidos cálculos divergem dos apresentados no relatório das contas de governo, pois os dados utilizados como base para a elaboração do referido relatório originam-se em rotinas contábeis e extração de dados gerados pela STN/MF, com inconsistências de informações conforme demonstrado pela equipe de auditoria à peça 5, p. 39-40.

66. Dessa forma, o Tribunal propôs à STN/MF que inclua, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária, memória de cálculo que possibilite a reconstrução do referido demonstrativo mediante consultas ao Siafi, com a consequente edição de manuais para que tais relatórios sejam acompanhados de memórias de cálculo.

67. Além disso, referidos cálculos foram realizados incluindo-se as despesas com inativos e pensionistas, em aderência ao requerido pelo art. 4º, §2º, inciso IV da Lei Complementar 101/2000. Não se discute aqui, novamente, sobre a natureza previdenciária ou não das despesas com inativos, questão essa já elucidada anteriormente nesta instrução.

68. O que sobressai, de acordo com as previsões, é que, retirando-se os valores de contribuição patronal, e incluindo-se as despesas com inativos e pensionistas e as contribuições para pensão, o déficit atuarial seria decrescente e atingiria o valor de R\$ 13,2 bilhões em 2083. Se forem computadas apenas as despesas com pensionistas e as contribuições para pensão, o déficit atingiria o valor de R\$ 4,5 bilhões em 2083, resultando daí que nem mesmo no longo prazo os índices de cobertura seriam suficientes para cobrir as despesas, o que demonstra a falta de perspectiva de equilíbrio das contas.

69. As modificações introduzidas pelo Ministério da Defesa visam a aperfeiçoar a apuração do resultado atuarial, entretanto, não afastam a necessidade da busca de alternativas futuras de financiamento do déficit dos encargos financeiros da União com inativos e pensionistas, por meio de medidas legais e normativas que a Casa Civil poderá encaminhar, conforme recomendação nesse sentido feita pelo Tribunal.

70. Nesse ponto, propõe-se a rejeição das alegações do recorrente.

#### **Argumentos do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)**

71. **Argumento:** a autarquia recorre do *decisum* em face do item 9.9 do Acórdão recorrido, o qual determinou ao Instituto que, em conjunto com o Ministério da previdência Social, no prazo de 360 dias, tomassem providências no sentido de aumentar o nível de detalhamento orçamentário das ações do programa de governo 'Previdência Social Básica', de acordo com o que prescreve o princípio da discriminação ou especificação.

72. Em suma, o INSS argumenta que o atual nível de detalhamento orçamentário das ações do Fundo do Regime Geral da Previdência Social está de acordo com a legislação em vigor e atende plenamente ao princípio de discriminação contido nos arts. 5º e 15 da Lei 4.320/1964; que o nível de detalhamento adotado permite total transparência quanto ao acompanhamento detalhado da execução financeira dos benefícios previdenciários; e que maior detalhamento orçamentário aumentará os custos burocráticos em função de eventuais ajustes de dotação via lei ou decreto.

73. Detalha sua argumentação mediante nota técnica acostada à peça 55, p. 3-11, idêntica à peça apresentada pela SOF/MPOG, na qual discorre sobre o princípio da especificação afirmando que o nível de detalhamento orçamentário já contemplaria, de forma mais que satisfatória, a desagregação prevista na lei.

74. **Análise:** como os argumentos trazidos pelo INSS foram *ipsis literis* aos apresentados pela Secretaria de Orçamento Federal/MPOG, a análise efetuada está perfeitamente aderente ao recuso do Instituto, ressalvando-se que, em última análise, a responsabilidade pela divulgação das informações da programação orçamentária cabe à Secretaria de Orçamento Federal, a qual tomou a iniciativa de desmembrar o detalhamento das informações em subelementos de despesa.

75. Dessa forma, mantém-se a proposta de acatar parcialmente as razões recursais do recorrente, para adequar a determinação do Tribunal constante do item 9.9 do Acórdão 2059/2012 - TCU – Plenário (peça 9, p. 2-6), no sentido de que os Órgãos e entidades providenciem a divulgação da referida programação orçamentária das despesas da Previdência Social com os respectivos elementos e subelementos, quando da publicação do Projeto de Lei Orçamentária.

#### **Argumentos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)**

76. **Argumento:** primeiramente, a recorrente tece considerações sobre os termos e conceitos utilizados no Relatório de Auditoria, tais como 'déficits atuariais', 'previsão de déficit' ou 'equilíbrio financeiro e atuarial', afetos à análise do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), que não se aplicariam à análise dos Encargos Financeiros da União com os militares ativos e inativos e seus pensionistas.

77. Tal equívoco estaria explicitado no próprio Relatório, que reconhece a diferença entre os regimes, apesar de não seguir tal entendimento nas recomendações e determinações. A exemplo do Ministério da Defesa, afirma que no regime dos militares das Forças Armadas, a transferência para a reserva remunerada ou para a reforma constitui extensão dos encargos da União com pessoal, diversamente da pensão aos beneficiários do militar, cuja concessão vincula-se à condição de contribuinte do militar.

78. Tal circunstância, no dizer da STN, poderia levar a entendimento equivocado quanto à existência de um ‘regime previdenciário’ para as pensões militares, reforçaria o entendimento a respeito da natureza de ‘regime administrativo’, pois desde a sua constituição, na forma da Lei 3765/1960, este sistema está vinculado não às contribuições efetivadas pelos militares a um fundo de capitalização, mas sim ao orçamento geral da União, como mais uma despesa orçamentária da União.

79. Afirma que, da mesma forma, o RPPS teria herdado o regime administrativo anterior, onde não havia contribuição dos servidores para aposentadoria, conforme reconhecido no próprio relatório, item 2.2. Dessa forma, não haveria que se falar em equilíbrio atuarial, mas em despesa do regime até que cessem os pagamentos devidos a todos os servidores abrangidos pelas regras anteriores às alterações constitucionais e legais procedidas no RPPS.

80. Ressalta a instituição do Funpresp, por meio da Lei 12.618/2012, que instituiu o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais, que fixou limite máximo para concessão de aposentadorias pelo RPPS e autorizou a criação de entidades de Previdência Complementar.

81. Elenca alguns conceitos do ‘regime’ dos militares das forças armadas, notadamente quanto a aposentadoria, inatividade e tábuas biométricas. Quanto à determinação constante do subitem 9.1.2.1, informa que a SEORI/MD substituiu a tábua de mortalidade AT-49 pela tábua AT-83, por meio de testes de aderência de hipóteses biométricas.

82. Informa ainda que para os militares, encontram-se atualmente em desenvolvimento estudos com o objetivo de elaborar uma tábua de mortalidade específica ou identificar uma que seja compatível com o grupo. A iniciativa se destinaria a elevar os parâmetros de fidelidade dos resultados da avaliação financeira e atuarial. Portanto, acerca dessa determinação, o Ministério da Defesa defende o desenvolvimento de uma tábua própria para os militares.

83. **Análise:** a recorrente, a exemplo do Ministério da Defesa, diverge do posicionamento adotado pelo Tribunal quanto às características ontológicas do regime previdenciário dos militares das forças armadas. Novamente, cabe elucidar que a Constituição Federal prevê expressamente a existência excepcional de mais de um regime de previdência próprio, especificamente para os militares a teor do art. 40, §20:

§ 20. Fica vedada a existência de mais de um regime próprio de previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos, e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal, **ressalvado o disposto no art. 142, § 3º, X.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003). (grifos nossos)

84. O regramento jurídico vigente prevê a existência de contribuição previdenciária para o pagamento de pensões militares somente. A interpretação dada pela STN e pelo Ministério da Defesa é de que os pagamentos efetuados a inativos e reformados não se encontram no bojo de um ‘regime previdenciário’ mas seriam uma extensão dos encargos da União com pessoal.

85. O entendimento de que os gastos com militares inativos possuem natureza previdenciária é compartilhado pelos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão, o que é reconhecido pelo próprio Ministério da Defesa em Nota Técnica (peça 4, p. 1), na qual se constata que a classificação orçamentária e financeira com despesas de inativos militares consta como ‘Pagamento de aposentadorias e pensões – Militares das Forças Armadas’.

86. O que foi demonstrado à exaustão nos autos é que as contas atuariais, sejam elas denominadas previdenciárias ou não, dos militares da União, revelam-se crescentemente deficitárias, sem perspectivas de equilíbrio, nem mesmo no longo prazo. Tal descompasso é decorrente da legislação em vigor, a qual mantém regras diferenciadas para os militares em relação aos servidores civis. Não obstante as características da carreira das Forças Armadas, a justificar a adoção de regras diferenciadas de previdência, o problema é que até o momento **inexistem quaisquer regras** para os inativos.

87. A única norma vigente é a relativa ao pagamento de pensionistas e a prática de considerar os gastos com inativos como simples encargos financeiros da União, ou considerar a inatividade militar como extensão de um regime administrativo.

88. A esse respeito, impende considerar que a Súmula 56 do STF assevera que o militar reformado não está sujeito a pena (sanção) disciplinar, não obstante o da reserva remunerada o esteja (Súmula 55).

89. Essa ausência de regramento ou de um sistema previdenciário próprio para os militares inativos submete a União a uma régua deficitária perpétua, absolutamente insustentável no tempo, com a assunção de encargos em volume superior ao que poderia despendar caso houvesse a instituição de um sistema próprio, à semelhança do instituído para os servidores civis, com a recente criação do Funpresp.

90. Acresce considerar, ainda, que dentre as funções deste Tribunal de Contas está a fiscalizatória, que não se circunscreve aos requisitos de legalidade, mas também de **legitimidade** e **economicidade**, parâmetros balizadores de toda atividade estatal, a qual, em última análise, deve perseguir o interesse público.

91. Sustenta Luis Roberto Barroso que o interesse público primário ‘consiste na melhor realização possível, à vista da situação concreta a ser apreciada, da vontade constitucional, dos valores fundamentais que ao intérprete cabe preservar ou promover’ (BARROSO, Luis Roberto. *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse publico*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro, Ed. Lúmen Júris, 2007, prefácio). Nessa ordem de cogitações, sustenta o mesmo autor que o interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em uma determinada relação jurídica, ou em ampla medida, o interesse do erário, de **maximizar a arrecadação e minimizar as despesas**. (grifos nossos)

92. Nesse mesmo sentido, adverte Raquel Melo Urbano de Carvalho que o interesse da Administração (ou secundário) só é legítimo se coincidir com o interesse dos cidadãos amparado no ordenamento (primário). Sob essa ótica, ‘é este interesse coincidente com a soberania popular que deve prevalecer em todos os atos estatais, de natureza legislativa ou executiva, porquanto vinculante, genericamente do Direito Público.’ (CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Curso de Direito Administrativo*. Salvador, Ed. Juspodivm, 2008, p. 62).

93. E justamente por estar ciente de que o tema constitui questão extramente sensível e relevante para os integrantes das Forças Armadas brasileiras, agentes do Estado, esta Corte absteve-se de apontar quaisquer direcionamentos técnicos ou financeiros, cabíveis aos órgãos especializados, mas tão somente em determinar maior transparência à real situação atuarial e financeira de tais dispêndios, bem como recomendar a adoção de estudos à Casa Civil da Presidência da República que busquem solucionar ou minimizar o déficit existente e projetado.

94. Por outro lado, não há como olvidar o interesse público de assegurar transparência e solvência às contas do Erário, buscando a melhor relação custo-benefício que atenda ao princípio constitucional da Eficiência, insculpido no art. 37, da Constituição da República, como um dos pilares da Administração Pública.

95. Por essas razões, e a despeito das melhorias técnicas e de parâmetros atuariais levadas a cabo pelo Ministério da Defesa, mantêm-se o entendimento esposado nos autos de que os encargos financeiros da União com inativos militares possuem caráter previdenciário.

96. **Argumento:** quanto à determinação que pretende aumentar o nível de detalhamento das peças que acompanham o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), a STN entende que os dispositivos da LRF devem ser interpretados literalmente, pois o legislador estabeleceu de forma expressa o que deve constar do RREO e o que deve acompanhar o referido relatório. Dessa forma, a determinação constante do subitem 9.2.1 extrapolaria o comando legal.

97. A determinação para inclusão de memórias de cálculo no RREO solicita adição de informações que não foram previstas pelo legislador. Insiste que não seria por meio da divulgação de memória de cálculo ou de consultas ao Siafi que seria mitigados riscos relacionados a inconsistências que possam surgir no RREO. A divulgação da metodologia de memória de cálculo e as consultas ao Siafi Gerencial deveriam constar de outros instrumentos de divulgação (por exemplo, Manual Siafi e página da STN na internet) e não do RREO, que apresentam as informações como produto final de diversas rotinas realizadas por diferentes órgãos.

98. Ressalta que o demonstrativo de receitas e despesas previdenciárias é elaborado exclusivamente com base em consultas ao Siafi gerencial, que ao contrário do Siafi operacional, permite a extração de informações em planilhas eletrônicas e com nível de detalhamento suficiente para a elaboração do demonstrativo. Não haveria, portanto, possibilidade de construção de demonstrativos no Siafi



Operacional, motivo pelo qual solicita que o Acórdão restrinja-se ao Siafi gerencial quando se tratar de memória de cálculo e elaboração de demonstrativos.

99. Dessa forma, conclui que as informações solicitadas na determinação 9.2.1 do Acórdão recorrido podem constar de outro instrumento de informação gerencial, dispensando-se de serem inseridas no RREO e que as consultas devem ser realizadas no Siafi gerencial, que é o sistema adequado para apuração dos dados que irão compor o RREO.

100. **Análise:** a determinação do Tribunal, contida no subitem 9.2.1, foi para que a STN, no prazo de 180 dias, incluísse no RREO memória de cálculo que possibilitasse a reconstrução do demonstrativo de receitas e despesas previdenciárias concernentes aos servidores públicos, civis e militares da União, mediante consultas ao Siafi, nas versões gerencial e operacional, bem como adicionasse 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 violação de dispositivos da LRF.

101. A STN informa que a inclusão das informações no respectivo Relatório extrapola a previsão legal de conteúdo do demonstrativo. De fato, assiste razão à recorrente, porquanto o art. 52 e 53 estabelecem as informações que constarão do RREO, dentre as quais, no último bimestre do exercício, demonstrativos das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, sem mencionar a inclusão de memórias de cálculo.

102. Tais memórias de cálculo poderiam constar, conforme aludido pela recorrente, em outros documentos, tais como Manuais do Siafi e páginas da STN na internet, motivo pelo qual propõe-se dar provimento ao recurso neste ponto, para adequar a determinação do subitem 9.2.1 do Acórdão recorrido.

103. **Argumento:** quanto ao item 9.2.2 do acórdão recorrido, relacionado com o cumprimento do disposto no art. 53, inciso II, c/c art. 48, caput, da Lei Complementar nº 101/2000, referida informação, segundo o recorrente, já está disponível no RREO, que apresenta as receitas da seguridade social desvinculadas.

104. Quanto às determinações dos itens 9.4, 9.5, 9.6, 9.8, 9.10 e seus subitens, essas dependeriam primordialmente de ações de outros órgãos da Administração Pública Federal, que poderão ter interpretações diversas sobre os procedimentos a serem adotados e sobre a forma de publicação das informações, ficando a STN na dependência desses órgãos para a inclusão de informações no RREO ou outro demonstrativo. Também nesses casos, a recorrente entende que as determinações deveriam ser direcionadas aos órgãos responsáveis pelas informações primárias. Disponíveis as informações, não haveria dificuldade em dar a transparência necessária, no RREO ou em outro meio adequado.

105. Afirmar ainda que acompanhamento mais detalhado do que o disponível no Siafi é publicado mensalmente na internet, pelo Ministério da Previdência Social, por meio do Boletim Estatístico da Previdência Social - BEPS.

106. **Análise:** Com efeito, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária elaborado pelo Tesouro Nacional para 2012, encontra-se o demonstrativo de receitas e despesas da seguridade social (bimestre fevereiro-março), com a discriminação das receitas desvinculadas da seguridade social, conforme observado em [http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/lei\\_responsabilidade/RROmar2012.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/RROmar2012.pdf), na página 61, Tabela 9-A, estando portanto atendida a determinação do item 9.2.2 do Acórdão recorrido.

107. Quanto às atribuições da STN, cabe lembrar que o Decreto 7301/2010, em seu art. 20, estabelece que a edição de normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, bem como a coordenação de edição e manutenção de manuais e instruções de procedimentos contábeis cabem à Secretaria do Tesouro Nacional. Também a definição, coordenação e acompanhamento de procedimentos relacionados com a disponibilização de informações da União, para fins de transparência, está a cargo daquele Órgão.

108. Depreende-se de tal normativo que à STN compete, com respeito aos demonstrativos contábeis, mais do que simplesmente publicar dados fornecidos por outros órgãos. Cabe, portanto, à Secretaria, coordenar e acompanhar os procedimentos que garantam a transparência na administração de recursos da

União, ainda que para isso tenha que se valer de diligências junto aos órgãos competentes para requisitar dados, em meio eletrônico ou não, que não estejam acessíveis diretamente pela Secretaria.

109. Dessa forma, os argumentos apresentados pela recorrente não se mostram aptos para justificar alterações nas determinações constantes dos itens 9.4, 9.5, 9.6, 9.8, 9.10 e seus respectivos subitens, do Acórdão recorrido.

110. **Argumento:** com relação ao registro contábil das despesas com benefícios previstos nos arts. 65 a 73 da Lei 8.213/1991, determinação constante do subitem 9.8.1 do Acórdão recorrido, a recorrente afirma que como a LOA prevê rubricas de receitas e despesas específicas para o registro do salário-família e do salário-maternidade, efetuados pelos empregadores, o registro contábil dos pagamentos e recebimentos decorrentes desses casos serão realizados como receita extraorçamentária e despesa extraorçamentária, atendendo aos preceitos de transparência, controle e oportunidade.

111. O registro desses fatos no grupo de variação patrimonial justificar-se-ia pelo fato de a receita não representar ingresso de numerário no caixa do Tesouro Nacional, bem como a despesa não gerar desembolso de recursos financeiros, não dependendo tampouco de autorização legislativa por meio da Lei Orçamentária, uma vez que já se encontram disciplinadas pelo Decreto 3048/1999. A colocação de sua dotação na peça orçamentária resultaria em trâmite burocrático desnecessário.

112. **Análise:** com efeito, tais benefícios pagos pelo empregador não são contabilizados como receita ou despesa orçamentária, pois não representam efetiva entrada e saída do caixa da União, sendo contabilizados como receita e despesa extraorçamentários, atendendo, portanto, às regras vigentes de contabilidade pública. Entretanto, se do ponto de vista contábil tais registros encontram-se escorreitos, sob o ponto de vista gerencial, tal evidenciação resta prejudicada, pois tais valores implicam necessariamente em redução de receitas da Previdência.

113. Incluir tais itens como receita e despesa orçamentárias restaria prejudicado em virtude da dificuldade em se estimar os valores dali decorrentes, restando, portanto, a alternativa de evidenciar tais valores em relatórios gerenciais que possam ser passíveis de fiscalização e acompanhamento, seja no Siafi gerencial, seja nos demonstrativos publicados pela Previdência.

114. Compulsando o Boletim Estatístico da Previdência Social – dezembro/2012, acessado em 6/2/2013 no sítio [http://www.mpas.gov.br/arquivos/office/1\\_130131-104007-487.pdf](http://www.mpas.gov.br/arquivos/office/1_130131-104007-487.pdf), verifica-se que os dados relativos a salário-maternidade encontram-se evidenciados, tanto em quantidade como em valores, com variação percentual mensal. Dessa forma, a defasagem de 1 ano alegada pelo Relatório de Auditoria (peça 2, p. 10) no tocante ao Anuário Estatístico da Previdência Social, encontra-se sensivelmente reduzida.

115. Entretanto, os dados relativos ao salário-família encontram-se agregados no grupo ‘outros’, no referido Boletim, dificultando a identificação das informações, pois juntam-se a elas os dados de pecúlio especial, abono de permanência em serviço, pensão especial vitalícia, pensão por morte excepcional do anistiado e inúmeras outras.

116. Cabe, portanto, dar provimento parcial ao pedido de reexame para se adequar a determinação constante do subitem 9.8.1, de modo que o Ministério da Previdência e Assistência Social passe a evidenciar o subgrupo ‘Salário-Família’ no respectivo demonstrativo mensal, bem como a quantidade de benefícios concedidos, cassados e emitidos, montantes por região, estado, sexo, idade, dentre outros, e que o INSS, a STN/MF e a RFB/MF passem a evidenciar os registros contábeis extra-orçamentários em módulo específico no Siafi gerencial, das despesas com salário-maternidade e salário-família, pagas pelos empregadores, bem como das respectivas compensações das receitas arrecadadas.

### PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

117. Por todo o exposto, elevamos o assunto à consideração superior, propondo:

a) conhecer dos Pedidos de Reexame interpostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF/MPOG, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN/MF e pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa, com fundamento no art. 48, da Lei nº 8.443/92, para, no mérito, **dar-lhes provimento parcial**, de modo que os itens e subitens 9.2.1, 9.8.1 e 9.9 do Acórdão 1.591/2011 – Plenário passem a vigorar com a seguinte redação:

9.2.1 inclua, no Manual do Siafi e na página da STN na internet, 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, na versão Gerencial, com o propósito de mitigar o risco de inconsistências nas informações publicadas no RREO e de outros demonstrativos e de violação do art. 53, inciso II, c/c art. 48, caput, da Lei Complementar nº 101/2000.

9.8.1 evidenciem 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 com o subgrupo 'Salário-Família' e 'Salário-Maternidade', no Boletim Estatístico da Previdência Social, bem como a quantidade de benefícios concedidos, cassados e emitidos, montantes por região, estado, sexo, idade, dentre outros, bem como efetuem a evidenciação dos registros contábeis extra-orçamentários em módulo específico no Siafi gerencial, das despesas com salário-maternidade e salário-família, bem como das respectivas compensações das receitas arrecadadas.

9.9. determinar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), 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 360 (trezentos e sessenta) dias, tomem providências no sentido de promover a divulgação da programação orçamentária das despesas da Previdência Social com os respectivos elementos e subelementos, quando da publicação do Projeto de Lei Orçamentária;

b) dar ciência às partes e aos órgãos/entidades interessados.”

2. A proposta contou com a concordância plena do diretor da 4ª divisão da Serur (peça 68). O secretário da unidade, no entanto, divergiu das sugestões de alteração da redação das determinações contidas nos subitens 9.9 e 9.8.1 do acórdão recorrido (peça 69).

3. Com relação ao item 9.9, que conteve determinação ao INSS para aumentar o nível de detalhamento orçamentário das ações do programa de governo Previdência Social Básica, assim se posicionou o titular da Serur:

“5. No que tange a essa questão, assiste razão ao recorrente ao afirmar que o detalhamento orçamentário ora empregado nos programas relativos à Previdência Social está em conformidade com a legislação e com o princípio da especificação do orçamento público.

6. Cabe esclarecer que o nível mínimo de desagregação da despesa orçamentária encontra-se devidamente sistematizado nas Leis de Diretrizes Orçamentárias anuais (LDO) e na Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001.

7. As LDO, desde a sua primeira edição, Lei 7.800/1989 – LDO 1990, definem a obrigatoriedade de detalhamento das despesas orçamentárias previstas na Lei Orçamentária Anual (LOA) até o nível de ‘Grupo de Natureza de Despesa’ (GND), que corresponde ao segundo nível de agregação da classificação das despesas segunda sua natureza. Assim dispõe a LDO 2013, Lei 4.895/2012, na Seção V, que trata ‘Das Diretrizes Específicas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social’, **verbis**:

*Art. 33. A despesa será discriminada por órgão, unidade orçamentária, classificação funcional, estrutura programática, regionalização, esfera, grupo de despesa, modalidade de aplicação, identificador de uso e fonte de recursos.*

8. A Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001, por sua vez, que regulamenta a questão para os três níveis governamentais, determina:

Art. 6º Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

9. O quadro constante do Volume IV da LOA 2013, Lei 12.798/2013, p. 175, que trata do Fundo do Regime Geral de Previdência Social, demonstra que as respectivas despesas estão discriminadas na forma estabelecida na LDO e na Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001.

10. Ademais, não interpreto que a falta de detalhamento pretendida no **decisum** adversado seja óbice à atuação dos órgãos de controle, uma vez que as informações referentes ao desdobramento em

subelementos, nos termos da classificação orçamentária adotada pela SOF, poderão ser requeridas diretamente à STN/MF, mediante diligência.

11. Dessa forma, a separação das despesas do Regime Geral de Previdência Social na LOA não está em desacordo com o princípio da discriminação ou da especificação do orçamento público, razão pela qual proponho o acolhimento das alegações recursais no tocante a esta questão, com a exclusão da determinação constante do subitem 9.9 do acórdão recorrido.

4. Já no que concerne ao item 9.8.1, por meio do qual foi determinado ao INSS, à RFB, à STN e ao MF que “passem a efetuar o registro contábil das despesas com os benefícios previstos nos arts. 65 a 73 da Lei 8.231/1991, 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”, o dirigente da unidade técnica argumentou (peça 69):

“13. O auditor federal, ao acolher a alegação do recorrente, entende correto o registro contábil das receitas e despesas relativas ao salário família e ao salário maternidade, pagos pelos empregadores, como receita e despesa extraorçamentária, tendo em vista que ‘tais benefícios pagos pelo empregador não são contabilizados como receita ou despesa orçamentária, pois não representavam efetiva entrada e saída do caixa da União’ [trecho do item 112 da instrução].

14. Ainda acerca dessa questão, o auditor acrescenta, no item 113, o seguinte:

*Incluir tais itens como receita e despesa orçamentárias restaria prejudicado em virtude da dificuldade em se estimar os valores dali decorrentes, restando, portanto, a alternativa de evidenciar tais valores em relatórios gerenciais que possam ser passíveis de fiscalização e acompanhamento, seja no Siafi gerencial, seja nos demonstrativos publicados pela Previdência.*

15. De acordo com as normas da contabilidade pública, são registradas contabilmente como extraorçamentária as receitas que não constituem renda própria do Estado, uma vez que este é apenas o depositário de tais valores. Tais receitas, portanto, não fazem parte do orçamento público, embora sejam somadas às disponibilidades financeiras do Estado, tendo como contrapartida exigível o que será resgatado quando da realização da correspondente despesa extraorçamentária. Não é o caso dos benefícios ora discutidos.

16. O salário família e o salário maternidade são benefícios custeados pela Previdência Social, razão pela qual devem constar como despesa orçamentária do respectivo Ministério. As empresas contratantes dos beneficiários são responsáveis apenas pelo pagamento desses benefícios, nos casos previstos em lei, efetivando-se a compensação desses valores quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados a qualquer título.

17. Assim, incorreta a assertiva do auditor federal citada no item 13 deste parecer.

18. Por oportunas, seguem as conclusões da unidade técnica de origem a respeito da matéria, constante da instrução transcrita no relatório integrante do acórdão recorrido:

*(...) 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. (...).*



19. Diante dessas ponderações da unidade técnica, não merece acolhida o argumento do recorrente no sentido de que ‘A colocação de sua dotação [das despesas com salário família e com salário maternidade] na peça orçamentária resultaria em trâmite burocrático desnecessário’.
20. Dessa forma, sou favorável a que seja negado provimento ao recurso interposto pela STN/MF em face da determinação contida no subitem 9.8.1 do acórdão recorrido.
5. O Ministério Público junto ao TCU (MPTCU), cuja manifestação solicitei em função da relevância e da complexidade da matéria, alinhou-se ao entendimento do dirigente da Serur (peça 71).  
É o relatório.

## VOTO

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do art. 48 da Lei 8.443/1992, conheço dos pedidos de reexame interpostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF e pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa contra o acórdão 2.059/2012 – Plenário.

2. A deliberação contestada tratou de auditoria realizada no sistema de previdência pública, englobando os diversos regimes de previdência, e resultou em determinações e recomendações aos órgãos envolvidos.

3. A Serur, em pareceres uniformes, considerou improcedentes os questionamentos trazidos com vistas a reformar as determinações e recomendações contidas nos subitens 9.3.2, 9.4, 9.5, 9.6, 9.10, 9.11.1 e 9.12 do acórdão, transcrito no relatório que antecedeu este voto.

4. Penso que todos os pontos questionados foram adequadamente tratados na instrução da unidade técnica, cujos argumentos incorporo às minhas razões de decidir.

5. Com relação ao subitem 9.2.2 da aludida deliberação, que determinou à STN 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”, o recorrente afirmou que tal informação já está disponível, na forma indicada.

6. A Serur confirmou a veracidade dessa notícia. Deve a determinação, portanto, ser considerada atendida.

7. A STN também se insurgiu contra o teor do subitem 9.2.1, cujo comando foi no sentido de que aquela secretaria “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”.

8. Entende aquele órgão que os dispositivos da LRF devem ser interpretados literalmente, pois o legislador estabeleceu, de forma expressa, o que deve constar do RREO e o que deve acompanhar o referido relatório. Dessa forma, a determinação extrapolaria o comando legal.

9. Ao avaliar a questão, a Serur entendeu que as memórias de cálculo poderiam constar, conforme aludido pela própria recorrente, em outros documentos, tais como manuais do Siafi e páginas da STN na internet. Propôs, em pareceres uniformes, a adaptação da redação do subitem contestado.

10. Também nesse ponto, alinho-me à conclusão da unidade técnica.

11. Já o subitem 9.8.1, também objeto de contestação da STN, trouxe determinação para que aquela secretaria, em conjunto com o INSS e a RFB, “passem a efetuar o registro contábil das despesas com os benefícios previstos nos arts. 65 a 73 da Lei 8.213/1991, os quais 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)”.

12. Por pretender a revisão desse comando, a STN alegou que, “como a LOA prevê rubricas de receitas e despesas específicas para o registro do salário-família e do salário-maternidade, efetuados pelos empregadores, o registro contábil dos pagamentos e recebimentos decorrentes desses casos serão

realizados como receita extraorçamentária e despesa extraorçamentária, atendendo aos preceitos de transparência, controle e oportunidade”.

13. O auditor instrutor considerou procedente a alegação da recorrente, pois, “com efeito, tais benefícios pagos pelo empregador não são contabilizados como receita ou despesa orçamentária, pois não representam efetiva entrada e saída do caixa da União, sendo contabilizados como receita e despesa extraorçamentárias, atendendo, portanto, às regras vigentes de contabilidade pública”.

14. O titular da unidade técnica, por sua vez, divergiu do parecer do auditor e consignou em seu despacho que:

“15. De acordo com as normas da contabilidade pública, são registradas contabilmente como extraorçamentária as receitas que não constituem renda própria do Estado, uma vez que este é apenas o depositário de tais valores. Tais receitas, portanto, não fazem parte do orçamento público, embora sejam somadas às disponibilidades financeiras do Estado, tendo como contrapartida exigível o que será resgatado quando da realização da correspondente despesa extraorçamentária. Não é o caso dos benefícios ora discutidos.

16. O salário família e o salário maternidade são benefícios custeados pela Previdência Social, razão pela qual devem constar como despesa orçamentária do respectivo Ministério. As empresas contratantes dos beneficiários são responsáveis apenas pelo pagamento desses benefícios, nos casos previstos em lei, efetivando-se a compensação desses valores quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados a qualquer título.”

15. O MPTCU, em peregrino parecer trazido aos autos, associou-se à conclusão do secretário da Serur. Após discorrer sobre os dispositivos legais que contornam a questão, firmou a subprocuradora-geral o seguinte entendimento:

“10. No caso dos pagamentos do salário-família e do salário-maternidade efetuados pelos empregadores, já se viu neste parecer que se trata de encargos públicos de natureza previdenciária. A particularidade dessas receitas (na fase dos pagamentos pelas empresas) reside em que o processamento financeiro se dá pela compensação dos respectivos valores à época do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, às pessoas físicas que lhes prestem serviços, conforme estabelecido nos arts. 68 e 72, § 1.º, da Lei n.º 8.213/91 (na redação dada pela Lei n.º 10.710/2003). Tal compensação entre o valor antecipadamente pago a cada mês na folha de salários e o ainda a pagar à Previdência Social no ajuste total implica concluir que se trata de receitas de caráter regular, contínuo ou estável do Regime Geral de Previdência Social, representando fontes de renda do Estado na qualidade de receitas orçamentárias. Em termos jurídicos, pode-se dizer que a função dos empregadores em pagar prestações da Previdência Social direta e antecipadamente aos segurados beneficiários é por eles desempenhada na condição de agente substituto da instância estatal originária (pagamento em nome próprio de obrigação pecuniária alheia), outorgada pela via legal.

11. Por sua vez, a falta de ingresso dos numerários dos salários família e maternidade no caixa do Tesouro Nacional, argumento utilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional com o objetivo de caracterizar os valores como extraorçamentários, explica-se pela compensação dos pagamentos desses benefícios previdenciários feitos antecipadamente.

12. Na mesma linha de raciocínio, a ausência de rubricas de despesas específicas para o registro do salário-família e do salário-maternidade na lei orçamentária anual, outra alegação utilizada pela recorrente, é creditada ao procedimento prévio, adotado na elaboração da peça orçamentária, de reputar as operações como extraorçamentárias. A consequência dessa medida, a nosso ver, é de infringência ao princípio do orçamento bruto estabelecido no art. 6.º da Lei n.º 4.320/64 (*‘Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.’*), por não estarem indicadas no orçamento federal as estimativas brutas das receitas da Previdência Social e, nas despesas, o montante referente ao salário-família e ao salário-maternidade apurado na compensação dos valores das contribuições sociais recolhidas. Constitui infringência também, pelos motivos indicados no item 3.3.1 do relatório de auditoria que fundamentou o Acórdão n.º 2059/2012-Plenário, aos princípios da universalidade, da transparência orçamentária e da oportunidade. Como providência para futura correção,

pode-se dizer que as séries históricas dos montantes de exercícios anteriores prestam-se como parâmetros para avaliar as receitas e as despesas na peça orçamentária sob o novel procedimento. Improcedentes, portanto, as razões dos recorrentes, mantendo-se inalterada a determinação contida no subitem 9.8.1 do Acórdão n.º 2059/2012-Plenário.

16. Concorde com a representante do MPTCU. O simples fato de os recursos em questão não entrarem nos cofres públicos, por serem pagos antecipadamente pelos empregadores e, posteriormente, compensados, não lhes tira o caráter essencialmente orçamentário.

17. Entendo, portanto, em consonância com o titular da Serur e com o MPTCU, que se deve negar provimento à recorrente nesse ponto.

18. O último subitem contestado foi o 9.9, que determinou ao INSS, ao MPS, e à SOF que, conjuntamente, “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”.

19. O INSS e a SOF alegaram que o detalhamento orçamentário ora empregado está em consonância com a legislação e que atende plenamente ao princípio da discriminação contido nos mencionados dispositivos legais.

20. Ao enfrentar a questão, o auditor instrutor concordou com os argumentos apresentados e propôs, ao final, a alteração da redação da determinação contestada, no sentido de que os órgãos e entidades providenciem a divulgação da programação orçamentária das despesas da Previdência Social com os respectivos elementos e subelementos por ocasião da publicação do Projeto de Lei Orçamentária.

21. O dirigente da Serur, por seu turno, ao assentir às ponderações dos recorrentes, considerou que a determinação deve ser simplesmente excluída, “uma vez que as informações referentes ao desdobramento em subelementos, nos termos da classificação orçamentária adotada pela SOF, poderão ser requeridas diretamente à STN/MF, mediante diligência”.

22. Também nesse ponto, o MPTCU partilhou do entendimento do titular da unidade técnica, ao qual também me associo.

Ante o exposto, e em consonância com os pareceres da Serur e do MPTCU, voto pela adoção do acórdão que trago à consideração deste colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2013.

ANA ARRAES  
Relatora



## ACÓRDÃO Nº 2468/2013 – TCU – Plenário

1. Processo TC 015.529/2010-0.
- 1.1. Apenso: TC 007.543/2010-7.
2. Grupo I – Classe I – Pedido de Reexame.
3. Recorrentes: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Secretaria de Orçamento Federal – SOF/MPOG, Secretaria do Tesouro Nacional – STN/MF e Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa.
4. Unidades: Instituto Nacional do Seguro Social e Ministérios da Defesa, da Fazenda, da Previdência Social e do Planejamento, Orçamento e Gestão.
5. Relatora: ministra Ana Arraes.
- 5.1. Relator da deliberação recorrida: ministro José Múcio Monteiro.
6. Representante do Ministério Público: subprocuradora-geral Cristina Machado da Costa e Silva.
7. Unidades Técnicas: Secretaria de Recursos (Serur) e Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social (SecexPrevidência).
8. Advogado: não há.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de pedidos de reexame interpostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, pela Secretaria de Orçamento Federal, pela Secretaria do Tesouro Nacional e pela Secretaria de Coordenação e Organização Institucional do Ministério da Defesa contra o acórdão 2.059/2012 – Plenário, que tratou de auditoria realizada no sistema de previdência pública, englobando os diversos regimes de previdência e resultou em determinações e recomendações aos órgãos envolvidos.

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pela relatora e com fundamento no art. 48 da Lei 8.443/1992, c/c o art. 286 do Regimento Interno, em:

- 9.1. conhecer dos pedidos de reexame e dar-lhes provimento parcial;
- 9.2. excluir o subitem 9.9 do acórdão recorrido;
- 9.3 dar a seguinte redação ao item 9.2.1 do acórdão 2.059/2012 – Plenário:

“9.2.1 inclua, no Manual do Siafi e na página da STN na internet, memória de cálculo que possibilite a reconstrução do demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias concernentes aos servidores públicos civis e militares da União, mediante consulta ao Siafi, na versão Gerencial, 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 101/2000.”

- 9.4. dar ciência desta deliberação aos recorrentes e ao Ministério da Previdência Social.

10. Ata nº 35/2013 – Plenário.
11. Data da Sessão: 11/9/2013 – Ordinária.
12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-2468-35/13-P.
13. Especificação do quorum:
- 13.1. Ministros presentes: Aroldo Cedraz (na Presidência), Valmir Campelo, Raimundo Carreiro, José Jorge, José Múcio Monteiro e Ana Arraes (Relatora).

13.2. Ministro-Substituto convocado: Augusto Sherman Cavalcanti.

13.3. Ministro-Substituto presente: Marcos Bemquerer Costa.

(Assinado Eletronicamente)

**AROLDO CEDRAZ**

Vice-Presidente, no exercício da Presidência

(Assinado Eletronicamente)

**ANA ARRAES**

Relatora

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)

**PAULO SOARES BUGARIN**

Procurador-Geral