

GRUPO I – CLASSE V – Plenário
TC 031.235/2015-8.

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgãos: Fundo do Regime Geral de Previdência Social; Instituto Nacional do Seguro Social.

Responsáveis: Carlos Eduardo Gabas (067.194.598-05); Elisete Berchiol da Silva Iwai (045.667.238-95); Miguel Soldatelli Rossetto (297.325.140-00).

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: FUNDO DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO EXERCÍCIO DE 2015. FALTA DE TRANSPARÊNCIA DO RESULTADO ATUARIAL DO FUNDO. OUTRAS RESSALVAS. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES. ARQUIVAMENTO.

RELATÓRIO

Adoto como relatório, com ajustes de forma, a instrução elaborada pela equipe de fiscalização da Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social (SecexPrevidência), que contou com a anuência do diretor da 1ª Diretoria Técnica daquela unidade técnica (peças 44 e 45).

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Deliberação

Em cumprimento ao Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, realizou-se a auditoria nos demonstrativos financeiros (Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) (peça 41, p.1-6), no período compreendido entre 03/11/2015 e 23/03/2016.

As razões que motivaram esta auditoria encontram amparo na estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU, aprovada mediante o citado Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário. Essa estratégia visa garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU) por meio da integração das competências constitucional e legal de certificação das contas ordinárias e de governo e da ampliação gradual da quantidade de demonstrações financeiras auditadas.

Conforme observado nos trabalhos que subsidiaram a estratégia, as melhores práticas internacionais indicam a prestação e a certificação das contas em três níveis de responsabilidade político-administrativa: governo, ministérios e órgãos/entidades. Diante disso, viu-se a possibilidade de que a certificação da confiabilidade das demonstrações consolidadas – no caso, do BGU – fosse respaldada pelo acúmulo das certificações nos níveis inferiores, considerando a lógica de certificação em cascata, na qual se as informações pormenorizadas estão corretas, as informações consolidadas, por conseguinte, serão verdadeiras, havendo, claro, a premissa de um adequado processo de consolidação.

O esforço de implantação da auditoria financeira no TCU, conforme definido na estratégia, foi planejado para ocorrer de forma gradual e sustentável no período de 2015 a 2026. Com a proposta de descentralizar o trabalho de auditoria do BGU, para o nível de ministérios e os

ministérios em nível de órgãos e entidades. O plano de ação que integra a estratégia previu, como uma de suas metas intermediárias, a realização, até 2016, de auditorias-piloto de demonstrações financeiras em contas de alto risco fiscal.

Outras razões que motivaram esta auditoria foram a necessidade de desenvolvimento de metodologia de auditoria financeira no âmbito do TCU, a materialidade das despesas da função previdência dentro do orçamento da União, e a obtenção de informações auditadas para compor a auditoria do Balanço Geral da União dentro da apreciação das Contas do Governo da República referente ao exercício de 2015.

Considerando esse planejamento, e para dar cumprimento aos termos do item 9.3.3 do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, que determinou a realização dessas auditorias-piloto nos Ministérios da Fazenda e da Previdência, deu-se andamento a quatro trabalhos de fiscalização, tendo como objeto as informações financeiras de 2015 da(o):

- i) Secretaria do Tesouro Nacional (exceto Dívida), a cargo da SecexFazenda;
- ii) Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, também a cargo da SecexFazenda;
- iii) Fundo do Regime Geral de Previdência Social, a cargo da SecexPrevidência; e
- iv) Dívida Pública Federal (quadro isolado), a cargo da Semag.

O presente relatório trata especificamente da auditoria-piloto no Fundo do Regime Geral de Previdência Social, a cargo da SecexPrevidência.

1.2 - Visão geral do objeto

O FRGPS é um fundo integrado por bens, direitos e ativos próprios, vinculado ao Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS), com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social, conforme o art. 250 da Constituição Federal e o art. 68 da Lei Complementar 101/2000 e é administrado pelo INSS.

A criação do órgão específico do FRGPS (37904) no Siafi foi efetivada somente em 2014, com a segregação das despesas previdenciárias das não previdenciárias, bem como do patrimônio imobiliário registrado anteriormente no INSS, em cumprimento à recomendação do item 9.6 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário:

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 101/2000.

Nesse sentido, as demonstrações financeiras do FRGPS evidenciam seus bens, direitos, obrigações, receitas e despesas. Essas informações têm como usuários os gestores da Previdência Social e Fazenda, Congresso Nacional, órgãos de controle, segurados e beneficiários, além da sociedade em geral, tendo em vista a necessidade de acompanhar e entender a situação financeira do Fundo.

A estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada na elaboração das demonstrações financeiras do FRGPS encontra-se descrita no quadro abaixo:

Quadro 1 - Estrutura de Relatório Aplicável para as Demonstrações do FRGPS

Despesas e Receitas	<p>LRF, art. 50 - Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:</p> <p>II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;</p> <p>IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;</p> <p>LRF, Art. 68, § 1º O Fundo será constituído de:</p> <p>(...)</p> <p>III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição</p> <p>MCASP, 6ª Edição, Parte I – Receita e Despesa Orçamentária</p> <p>MCASP, 6ª Edição, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.</p>
Direitos	<p>LRF, Art. 68, § 1º O Fundo será constituído de:</p> <p>I – bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;</p> <p>II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;</p> <p>(...)</p> <p>IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;</p> <p>V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;</p> <p>VI - recursos provenientes do orçamento da União.</p>
Obrigações	Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP), 6ª Edição, Parte II e IV
Demonstrações contábeis	<p>Lei 4.320/1964, art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais (...).</p> <p>MCASP, 6ª Edição, Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público</p> <p>Balanço Orçamentário</p> <p>Balanço Financeiro</p> <p>Balanço Patrimonial</p> <p>Demonstração das Variações Patrimoniais</p> <p>Demonstração dos Fluxos de Caixa</p>
Plano de Contas	MCASP, 6ª Edição, Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Fonte: elaboração própria

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público. Os ativos e passivos são conceituados e segregados em circulante e não circulante, conforme critérios estabelecidos na Parte II do MCASP 6ª Edição.

Compreendem os ativos circulantes aqueles que satisfazem um dos dois seguintes critérios: i) estarem disponíveis para realização imediata; ou ii) terem expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis. Integram os ativos não circulantes: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado, o intangível e eventual saldo a amortizar do ativo diferido.

O Balanço Patrimonial do FRGPS está reproduzido na tabela abaixo, para fins de apresentação da situação patrimonial do Fundo. Cabe destacar que não há exercício comparativo em razão das limitações impostas pela implementação do novo PCASP, conforme explicitado no item 1.4 deste relatório. Ainda assim, é possível constatar como estão distribuídos os bens, direitos e obrigações do FRGPS.

É interessante notar que, embora o FRGPS tenha apenas R\$ 10 bilhões de patrimônio, há uma obrigação de mais R\$ 32 bilhões inscrita no passivo. Trata-se de benefícios a pagar de exercício anterior. O valor a pagar é muito maior que os ativos do FRGPS, por isso o Patrimônio Líquido está invertido em cerca de R\$ 21 bilhões. Esta situação patrimonial se explica por ser o FRGPS um sistema de previdência aberto e de fluxo de caixa, cujo déficit, a grosso modo, é custeado pelo Tesouro Nacional. Considerando ainda que os benefícios têm um cronograma de pagamento fragmentado, o qual define que uma parte da folha de pagamento deve ser efetuada dentro do mês de competência e outra parte no mês seguinte, conclui-se que todos os meses (inclusive dezembro, final do exercício) há o carregamento das obrigações para o mês (ano) seguinte. Assim o exercício financeiro fechou com o Patrimônio negativo, pois parte das obrigações do ano anterior são saldadas apenas no início do ano seguinte (primeiros dez dias de janeiro do ano seguinte).

Tabela 1 - Balanço Patrimonial do FRGPS/2015

em milhares R\$

ATIVO	2015	%	PASSIVO	2015	%
ATIVO CIRCULANTE	8.766.790	82%	PASSIVO CIRCULANTE	32.185.946	303%
Caixa e Equivalentes de Caixa	6.135.345	58%	Obrigações - CP	23.443.844	221%
Créditos a Curto Prazo	277.483	3%	Fornecedores - CP	23	0%
Empréstimos e Financ. Concedidos	277.483	3%	Provisões de CP	319.656	3%
Demais Créditos e Valores a CP	2.631.167	25%	Demais Obrigações a CP	8.422.422	79%
ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.862.059	18%	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	108.550	1%
Ativo Realizável a Longo Prazo	308.520	3%	Passivo Realizável a Longo Prazo		0%
Créditos a Longo Prazo	294.827	3%	Demais Obrigações a LP	108.550	1%
Emp. e Financ. Concedidos	95.219	1%			0%
Dívida Ativa Não Tributária	5.516.724	52%	TOTAL DO PASSIVO EXIGÍVEL	32.294.496	304%
(-) Ajustes para Perdas	-5.317.115	-50%			0%
Demais Créditos e Valores a LP	13.692	0%	PL		
Investimentos	928.947	9%	Patrimônio Social e Capital Social	-	0%
Participações Permanentes	928.947	9%	Resultados Acumulados	-21.665.646	-204%
Participações (MEP)	928.947	9%	Resultado do Exercício	-2.653.200	-25%
Propriedades para Investimento	-	0%	Resultados de Exercícios Anteriores	-18.906.591	-178%
Imobilizado	1.552.610	15%	Ajustes de Exercícios Anteriores	-105.854	0%
Bens Móveis	-	0%	Outros Resultados		0%
Bens Imóveis	1.552.610	15%	TOTAL DO PATRIMONIO	- 21.665.646	-204%
TOTAL DO ATIVO	10.628.850	100%	TOTAL DO PASSIVO E PL	10.628.850	100%

Fonte: Siafi2015 (peça 41)

Obs.: não consta o exercício de 2014 para efeitos de comparabilidade em razão da alteração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público no exercício de 2015, impossibilitando a comparação entre os dois exercícios.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidencia as alterações verificadas no

patrimônio e indica o resultado patrimonial do exercício. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas, no caso desta auditoria foram objeto de avaliação apenas as receitas (variações patrimoniais aumentativas) e despesas (variações patrimoniais diminutivas).

O grande destaque da DVP do FRGPS é o desequilíbrio entre receitas e despesas. A tabela abaixo, reprodução da DVP (mais detalhada), apresenta as receitas previdenciárias na ordem de R\$ 325 bilhões, enquanto as despesas na ordem de R\$ 430 bilhões.

Tabela 2 - Receitas Previdenciárias - FRGPS/2015

4.0.0.0.0.00.00	VPA (Receitas Previdenciárias)	325.525.851.131,38	100%
4.2.0.0.0.00.00	Contribuições	319.313.168.675,76	98%
4.2.1.2.1.01.00	Contribuições Patronais ao RGPS	202.717.278.344,92	62%
4.2.1.2.1.02.00	Contribuições do Segurado ao RGPS	114.068.663.062,22	35%
4.2.1.2.1.03.00	Reclamatória Trabalhista	2.526.327.480,11	1%
4.2.1.2.1.99.00	Outras Contribuições Sociais ao RGPS	899.788,51	0%
4.3.0.0.0.00.00	Exploração e Venda de Bens e Serviços	12.945.808,02	0%
4.3.3.1.1.01.00	Valor Bruto Exploração Bens e Direitos	12.999.475,98	0%
4.3.3.9.0.00.00	Deduções-Valor Bruto de Exploração de Bens e Direitos	-53.667,96	0%
4.4.0.0.0.00.00	Variações Patrimoniais Aumentativa	6.199.736.647,60	2%
4.4.2.3.1.01.00	Juros e Encargos de Mora S/ Fornecedores	16.199,18	0%
4.4.2.4.1.01.00	Juros e Enc. de Mora Sobre Crédito Tributário	5.267.592.979,49	2%
4.4.2.9.1.01.00	Outros Juros e Encargos de Mora	154.904.457,19	0%
4.4.3.3.1.01.00	Variações Mon. e Camb. de Financ.	6.913.413,36	0%
4.4.3.3.2.01.00	Variações Mon. e Camb. de Financ.	315.527,21	0%
4.4.3.9.1.01.00	Outras Variações Monetárias	238.913.370,15	0%
4.4.5.2.1.01.00	Remuneração de Aplicações Financeiras	531.080.701,02	0%

Fonte: Siafi2015

Obs.: não consta o exercício de 2014 para efeitos de comparabilidade em razão da alteração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público no exercício de 2015, impossibilitando a comparação entre os dois exercícios.

Tabela 3 - Despesas Previdenciárias - FRGPS/2015

3.2.0.0.0.00.00	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	430.447.839.505,33	100%
3.2.1.2.1.01.00	Aposentadorias - Urbana	202.280.036.200,10	47%
3.2.1.2.1.02.00	Aposentadorias - Rural	63.892.875.663,53	15%
3.2.1.2.1.03.00	13 Salario - Aposentadoria Urbana	16.635.600.063,71	4%
3.2.1.2.1.04.00	13 Salario - Aposentadoria Rural	4.979.722.315,17	1%
3.2.1.2.1.09.00	Sentenças Judiciais - Aposentadoria	10.541.720,35	0%
3.2.2.2.1.01.00	Pensões - Urbana	72.873.892.671,64	17%
3.2.2.2.1.02.00	Pensões - Rural	21.331.233.678,51	5%
3.2.2.2.1.03.00	13 Salario - Pensões Urbana	9.042.006.882,62	2%
3.2.2.2.1.04.00	13 Salario - Pensões Rural	2.673.657.081,62	1%
3.2.2.2.1.09.00	Sentenças Judiciais - Pensões RGPS	2.172.527,32	0%
3.2.4.4.1.01.00	Benefícios Eventuais em Caso de Calamidade	47.804.818,17	0%
3.2.9.1.1.09.00	Sentenças Judiciais - Outros Benefícios	44.404,34	0%
3.2.9.2.1.01.01	Auxílios FRGPS - Área Urbana	28.826.066.774,70	7%
3.2.9.2.1.01.02	Auxílios FRGPS - Área Rural	2.742.102.058,10	1%

3.2.9.2.1.01.03	13 Salários Benefícios RGPS – Área Urbana	3.004.114.056,94	1%
3.2.9.2.1.01.04	13 Salários Benefícios RGPS – Área Rural	259.025.441,26	0%
3.2.9.2.1.09.00	Sentenças Judiciais - Outros Benefícios	1.846.943.147,25	0%

Fonte: Siafi2015

Obs.: não consta o exercício de 2014 para efeitos de comparabilidade em razão da alteração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público no exercício de 2015, impossibilitando a comparação entre os dois exercícios.

Vale ressaltar que o INSS, autarquia responsável pelo gerenciamento do FRGPS, realiza o pagamento de mais de 28 milhões de benefícios mensais previdenciários. O valor médio mensal da folha é de R\$ 35 bilhões. O Sistema Único de Benefícios (SUB) é responsável pelo gerenciamento das informações financeiras dos beneficiários e processamento da folha de pagamento. O SUB é uma ferramenta tecnológica que lida com um conjunto de informações de proporções gigantescas que envolve a gestão de mais de R\$ 430 bilhões, somente em pagamento de benefícios, além do gerenciamento da folha de pagamento de benefícios assistenciais.

O INSS também desenvolveu um sistema chamado Sispagben para melhorar a comunicação do SUB com o Siafi. Este sistema começou a ser utilizado em 2015 e se presta a captar os valores das folhas de pagamento do SUB, classificar os valores brutos e líquidos nas devidas contas contábeis para facilitar a contabilização no Siafi. Até 2015, a contabilização no Siafi ainda ocorreu manualmente, contudo, segundo o INSS, o projeto do sistema é que haja comunicação automática com o Siafi, o que deverá minimizar o risco de perda ou redução da qualidade da informação contabilizada.

1.3 - Metodologia utilizada

No contexto das normas internacionais há dois tipos de trabalhos de asseguarção: asseguarção razoável e asseguarção limitada. O objetivo de ambos os trabalhos é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Segundo a ISSAI 200, item 38, auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguarção. Mas há uma diferença entre asseguarção razoável e limitada. Essa diferença reside basicamente no nível de segurança, sobre a fidedignidade das informações financeiras, fornecida pelo auditor.

Na asseguarção razoável o auditor transmite, por meio de uma opinião, uma segurança alta, não absoluta, de que o objeto auditado está ou não em conformidade com todos os aspectos relevantes de uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Nesse caso, auditoria deve seguir um rito metodológico rígido para que seja possível emitir uma opinião com alto grau de segurança sobre se as demonstrações contêm ou não distorções.

Na asseguarção limitada o auditor visa fornecer uma segurança significativa para os usuários de que o objeto auditado está ou não em conformidade, entretanto é uma segurança menor do que aquela fornecida no trabalho de asseguarção razoável. Ao fornecer uma asseguarção limitada, por meio de uma conclusão, o auditor afirma que nada veio ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. Vale ressaltar que o rito metodológico nesse tipo de trabalho é bem mais limitado (procedimentos analíticos e indagações) em comparação com aqueles necessários à emissão de uma opinião com segurança razoável (ISSAI 100, item 33).

Dessa forma, a metodologia utilizada neste trabalho consistiu fundamentalmente em indagações, requisições de documentos, e identificação e avaliação de riscos e de controles. As indagações foram dirigidas aos envolvidos na elaboração das informações financeiras do FRGPS, bem como dos responsáveis pelos controles dos ativos e passivos do Fundo.

A fim de definir para quais contas ou grupos de contas contábeis a auditoria iria direcionar esforços e recursos, estabeleceu-se um nível de materialidade global e de materialidade para execução de auditoria, conforme descrição no quadro 2, abaixo. A partir da materialidade selecionou-se quais contas ou grupos de contas contábeis eram os mais significativos, para os quais a avaliação de riscos e de controles seria necessária. A avaliação de riscos e de controles encontra-se documentada na peça 18, p. 5-17.

Os procedimentos selecionados basearam-se na compreensão da equipe de auditoria sobre a complexidade dos negócios da previdência, da materialidade envolvida nos relatórios financeiros, bem como nas alterações das políticas contábeis ocorridas na Administração Pública Federal notadamente a alteração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, no exercício de 2015.

Assim, os procedimentos compreenderam:

- a. No planejamento, foram considerados a relevância e o volume de informações sobre despesas, ativos e passivos da previdência, bem como a complexidade dos controles internos informatizados que geram informações para elaboração das demonstrações financeiras (documento de entendimento) (peça 43);
- b. Identificação e avaliação de riscos e de controles de grupos de contas contábeis: Despesa Previdenciária, Imobilizado e Crédito por Dano ao Patrimônio do FRGPS (peça 18, p. 6-7 e 10-12);
- c. Planejamento dos procedimentos a serem realizados (na próxima auditoria) de dois grupos de contas: Despesa Previdenciária e Imobilizado (peça 19 e 20);
- d. Identificação e avaliação de riscos das Receitas, Passivos (contingentes, atuarial e de compensação previdenciária), peça 18, p. 8-9 e 15-17).
- e. Questionamento e requisição de documentação para fundamentar os achados de auditoria do FRGPS/2015 (peças 9 e 26 – ofícios de requisição e respostas);
- f. Os procedimentos analíticos não foram realizados em razão da perda de comparabilidade entre os exercícios de 2014 e 2015, causado pela alteração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público no exercício de 2015 (esclarecimento sobre essa limitação no item 1.4 deste relatório).
- g. Indagações e aplicação de questionário à auditoria interna do INSS, a fim de avaliar a confiabilidade do trabalho realizado pelo INSS (peças 8 e 12 – ofício de requisição e resposta).

A avaliação de riscos foi iniciada a partir dos demonstrativos financeiros (Balanço Patrimonial e DVP) e selecionadas contas contábeis, cujo valor foi considerado significativo tendo por base a materialidade definida para a auditoria.

A materialidade global da auditoria foi calculada em 1% da despesa total previdenciária e a materialidade para execução de auditoria foi calculada em 50% da materialidade global, além de ter sido definido um limite para acumulação de distorções, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Quadro 2 - Definição da materialidade utilizada para as Demonstrações Financeiras do FRGPS/2015

Total da despesa previdenciária	430,447 bilhões
----------------------------------------	------------------------

Despesas Previdenciárias	%		Materialidade Global para as despesas
430,447bi	X 1%	=	4,304bi

OBS.: Se o total de distorções alcançar ou ultrapassar a materialidade global, **a opinião será adversa para as despesas previdenciárias**

Materialidade Global para as despesas	%		Materialidade para execução da auditoria
4,304bi	X 50%	=	2,152bi

OBS.: a materialidade para execução de auditoria é o **erro tolerável**. Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos.

Materialidade para execução da auditoria	%		Limite para Acumulação de Distorções
2,152bi	X 3%	=	64,567 milhões

OBS.: As circunstâncias relacionadas com algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade (IFAC, 2010). O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais (ISSAI 1450). O auditor pode estabelecer um valor abaixo do qual as **distorções** não serão **acumuladas**, de modo que, individualmente ou em conjunto com todas as outras distorções, não sejam relevantes para as demonstrações financeiras (GAO).

As contas selecionadas para realização da avaliação de riscos estão discriminadas na tabela abaixo.

Quadro 3 - Contas selecionadas para avaliação de riscos e de controles, a partir do BP e da DVP

Materialidade Global: R\$ 4,312 bilhões

Materialidade para Execução: R\$ 2,156 bilhões

		em milhões R\$		
Contas		Valor registrado nos demonstrativos	Registros deveriam constar nas demonstrações contábeis do FRGPS, mas que não constam	
DVP	Despesas	430.447,83	-	OK
	Receitas	325.525,85	-	OK
Ativos BP	Imobilizado	1.552,61	-	OK
	Créditos de receitas tributárias (previdenciárias)	-	não quantificado	Contabilizado na RFB
	Crédito por dano ao Patrimônio	2.631,17	-	OK
	Dívida Ativa Tributária	-	350.678,17	Contabilizado na PGFN
	Dívida Ativa não Tributária	5.516,72	-	OK
Passivos BP	Passivos Contingentes (ações Judiciais e precatórios)	-	986,75	Despesa paga em 2015, mas não há provisão
	Passivos de compensação previdenciária	-	1.767,54	Compensação paga em 2015, mas não há provisão
	Passivo atuarial	-	Estimativa	Em notas explicativas ¹

¹ já há um consenso de que esse valor deve constar apenas em notas explicativas

² as Matrizes de Avaliação de Riscos e de Controles constam na peça 18, p. 6-17

1.4 - Limitações

Limitação: Ausência de informações comparativas com o exercício anterior

Uma das características do registro e da informação contábil no setor público é a comparabilidade. Os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades (NBCASP – NBC T 16.5).

De forma semelhante, a IPSAS 1 relaciona a comparabilidade como uma das principais características qualitativas ou atributos que tornam a informação apresentada nas demonstrações financeiras útil para os usuários. Destaca ainda que uma importante implicação da característica da comparabilidade é que os usuários precisam ser informados das políticas usadas na elaboração das demonstrações contábeis, das alterações destas políticas e dos efeitos de tais mudanças.

Além disso, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00 - QC21), comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles, o que, diferentemente de outras características qualitativas, requer no mínimo dois itens.

Em razão do exposto acima, cabe registrar que em 2015 houve implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Esse novo Plano trouxe alterações

significativas nas contas e na estrutura das classes contábeis da contabilidade pública da União (Portaria STN 634/2013). Em razão disso não foi possível efetuar comparação entre as informações contábeis dos exercícios de 2014 e 2015.

Além do novo plano de contas incluir mais duas classes de contas em relação ao plano anterior (passou de seis classes para oito), o saldo de várias novas contas não possui correspondência com saldos de contas antigas, além de contas antigas terem sido combinadas com outras contas antigas e até com novas contas.

Embora seja possível obter os saldos de 2014 para o Balanço Patrimonial, ao se gerar essa demonstração no Siafi Web, considerando o mês de abertura 00 do exercício de 2015, esses saldos não são totalmente confiáveis, dada a inovação e a combinação de contas contábeis. Já as outras demonstrações exigidas pela Lei 4.320/1964 – Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Balanço Financeiro (BF) e Balanço Orçamentário (BO) – não possuem qualquer possibilidade de conterem a informação do exercício anterior, em função de as novas contas não terem correspondentes anteriores, pois a estrutura da classe de contas é totalmente diferente, conforme novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, publicado no MCASP e no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Esta limitação foi informada em Notas Explicativas do Ministério da Fazenda, na qual se mencionou que a partir de 2015, com a adoção das novas normas de contabilidade do setor público, as demonstrações financeiras passaram por significativas alterações nas suas estruturas. E que, por essa razão, excepcionalmente em 2015 elas são apresentadas sem a comparação com o mesmo período de 2014 (Notas Explicativas constantes na Prestação de Contas da Presidência da República, exercício 2015)

Entende-se que a nova estrutura do plano de contas promoveu diversas alterações na contabilização dos atos e fatos administrativos, como por exemplo, a segregação das informações orçamentárias e patrimoniais e o registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência. Além disso, houve alterações na própria estruturação das demonstrações enumeradas pela Lei 4.320/1964 (MCASP, 6ª ed.).

Assim, ainda que se aceite as dificuldades e os custos envolvidos para se disponibilizar as informações do exercício anterior no primeiro ano de implantação de novas estruturas de contas e de demonstrações, é evidente que a ausência de comparabilidade das informações financeiras do FRGPS de 2015 com as de 2014 representou uma limitação no escopo desta auditoria e, principalmente, para o entendimento dos usuários na comparação de informações financeiras da entidade ao longo do tempo.

1.5 - Benefícios estimados da fiscalização

Dentre os benefícios estimados da auditoria, destaca-se a possibilidade de melhoria de controles internos do FRGPS e o desenvolvimento de metodologia para auditoria financeira, por meio dos resultados das auditorias-piloto realizadas pelo TCU.

1.6 - Processos conexos

Foram constatados os seguintes processos conexos a esse trabalho:

- a) TC 016.937/2012-0 que define a estratégia de implementação da auditoria financeira no âmbito do TCU;
- b) TC 005.335/2015-9 que apreciou as Contas do Governo da República referente ao exercício financeiro de 2014;
- c) TC 030.786/2015-0 que trata de auditoria-piloto nas demonstrações financeiras da Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)
- d) TC 030.790/2015-8 que trata de auditoria-piloto nas demonstrações financeiras da Secretaria do Tesouro Nacional (STN); e
- e) TC 033.325/2015-4 que trata de auditoria no Balanço Geral da União (BGU) de 2015.

2 - ACHADOS DE AUDITORIA

2.1 Distorções

2.1.1 - Subavaliação do ativo do Fundo do Regime Geral de Previdência Social em razão da ausência de registros dos créditos tributários a receber e da dívida ativa tributária

2.1.1.1 - Situação encontrada:

Não foram identificados registros contábeis dos créditos tributários a receber ou, da dívida ativa relativos a contribuições de natureza previdenciária nas demonstrações financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) referente ao exercício de 2015.

No que se refere à esfera administrativa do ciclo tributário, o registro dos créditos tributários a receber foi identificado no balancete contábil da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), subórgão 1702, na conta do ativo circulante 1.1.2.1.0.00.00 (créditos tributários a receber), entretanto não há distinção entre créditos previdenciários e não previdenciários. Já nas contas do ativo não circulante, há distinção entre créditos de impostos, taxas e contribuições de melhoria 1.2.1.1.1.01.01 (créd. de imposto, taxa e contr. melh.) e créditos de contribuições em geral 1.2.1.1.1.01.02 (créditos de contribuição a receber), porém não há distinção entre contribuições previdenciárias e não previdenciárias.

No que se refere à esfera judicial do ciclo tributário, o registro da dívida ativa tributária relativa a créditos previdenciários foi identificado no balancete contábil da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), subórgão 1708, na conta do ativo não circulante 1.2.1.1.1.04.02 (créditos previdenciários inscritos), em distinção aos créditos não previdenciários registrados na conta 1.2.1.1.1.04.01 (créditos não previdenciários inscr.), conforme recorte do balancete de ambos os órgãos abaixo reproduzidos:

Tabela 4 - Balancete: Subórgão: 1702 - Secretaria da Receita Federal - RFB			
1.1.0.0.0.00.00	Ativo Circulante		
1.1.2.1.0.00.00	Créditos Tributários a Receber	175.866.153.465,36	D
1.1.2.9.1.01.00	Ajuste de Perdas de Crédito Tributário	150.359.200.998,74	C
1.2.0.0.0.00.00	Ativo Não Circulante		
1.2.1.1.1.01.00	Créditos Tributários a Receber	131.317.544.585,78	D
1.2.1.1.1.01.01	Crédito de Imposto, Taxa e Contribuição de Melhoria	32.410.850.832,97	D
1.2.1.1.1.01.02	Créditos De Contribuição A Receber	98.906.693.752,81	D

Fonte: Siafi2015

Tabela 5 - Balancete: Subórgão: 1708 - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN/MF			
1.1.0.0.0.00.00	Ativo Circulante		
1.2.1.1.1.04.00	Dívida Ativa Tributária	1.586.753.841.337,57	D
1.2.1.1.1.04.01	Créditos Não Previdenciários Inscritos	1.236.075.673.698,68	D
1.2.1.1.1.04.02	Créditos Previdenciários Inscritos	350.678.167.638,89	D
1.2.1.1.1.99.05	Ajuste de Perdas De Dívida Ativa Tributária	1.359.886.369.655,20	C

Fonte: Siafi2015

A macrofunção 020333 – crédito tributário a receber e provisão, do Siafi, no Item 2.1 (peça 29), dispõe que “ativos são definidos como os recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se esperam que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade”.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) apresenta, no item 2.2.1 da Parte II (peça 28, p. 132), o seguinte conceito de ativo: “ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

De acordo com o MCASP, no item 5.1 da Parte III (peça 28, p. 264): “dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no

prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo”.

O art. 39 da Lei 4.320/1964 estabelece, em seus §§2º e 5º, respectivamente, a distinção entre dívida ativa tributária e não tributária bem como a atribuição da PGFN para apurar e inscrever a dívida ativa da União:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional”.

Segundo o MCASP (peça 28, p. 265), “o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) distingue a dívida ativa quanto à origem, conforme previsto na Lei 4.320/1964:

- a. Dívida ativa tributária: é proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.
- b. Dívida ativa não tributária: é proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

No âmbito federal, a competência para a gestão administrativa e judicial da dívida ativa é da Advocacia Geral da União (AGU), sendo a dívida ativa tributária gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais geridas pela Procuradoria-Geral Federal”.

Ocorre que o inciso III do §1º do art. 68 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) estabelece que o FRGPS será constituído pela receita das contribuições para a seguridade social, entre outros ativos:

“Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

II - bens e **direitos** que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição”;

A CF/88 também trata do tema em seu art. 250, no qual dispõe que para assegurar os recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, **direitos** e ativos **de qualquer natureza**, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo.

As contribuições sociais mencionadas são apresentadas a seguir, conforme o excerto do texto constitucional:

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

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

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

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

Também, é importante ressaltar que o Anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 (Anexo de Riscos Fiscais), item 4.1 Dívida Ativa da União, apresenta a evolução da dívida ativa da União relativa ao estoque de créditos tributários previdenciários e não previdenciários sob administração da PGFN (peça 30, p. 31).

Desse modo, embora a Lei 4.320/1964, em seu art. 39, §§2º e 5º, estabeleça a distinção entre dívida ativa tributária e não tributária bem como a atribuição da PGFN para apurar e inscrever a dívida ativa da União, a LRF, em seu inciso III do §1º do art. 68, dispõe que a receita das contribuições para a seguridade social pertence ao FRGPS, assim como os direitos.

2.1.1.2 - Critérios de auditoria:

- LRF, art. 68, §1º, III: Receita das contribuições sociais para a seguridade social pertence ao FRGPS;

- MCASP, Item 2.2.1 da Parte II: Conceito de ativo (peça 28);

- Macrofunção 020333 do Siafi, Item 2.1: Conceito de ativo (peça 29);

- Lei 11.457/2007 (Lei de criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, “Super Receita”), §§1º e 2º do art. 2º: Destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais ao FRGPS bem como prestação de contas dos resultados dessa arrecadação ao Conselho Nacional de Previdência Social.

- Anexo V da LDO 2016 (Anexo de Riscos Fiscais), Item 4.1 Dívida Ativa da União: PGFN discrimina estoque de créditos tributários previdenciários e não previdenciários (peça 30, p. 31).

2.1.1.3 - Evidências:

- Demonstrações financeiras do FRGPS referente ao exercício de 2015 sem registro dos créditos tributários a receber nem da dívida ativa relativos a contribuições de natureza previdenciária (peça 41).

- Balancete Contábil da RFB (Subórgão 1702) com registro dos créditos tributários a receber na conta do ativo circulante 1.1.2.1.0.00.00 (créditos tributários a receber), entretanto sem distinguir entre previdenciários e não previdenciários; bem como nas contas do ativo não circulante, com a distinção entre créditos de impostos, taxas e contribuições de melhoria 1.2.1.1.1.01.01 (créd. de imposto, taxa e contribuição de melhoria) e créditos de contribuições em geral 1.2.1.1.1.01.02 (créditos de contribuição a receber), porém sem distinguir entre contribuições previdenciárias e não previdenciárias (peça 31, p.2).

- Balancete Contábil da PGFN (Subórgão 1708) com registro da dívida ativa tributária relativa a créditos previdenciários na conta do ativo não circulante 1.2.1.1.1.04.02 (créditos previdenciários inscritos), em distinção a créditos não previdenciários registrados na Conta 1.2.1.1.1.04.01 (créditos não previdenciários inscritos) (peça 32, p.2).

2.1.1.4 - Causas:

- Lei 11.457/2007 (Lei de criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF, “Super Receita”), **caput** e §3º, do art. 2º: Competência da SRF para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das

contribuições sociais, bem como cumprimento das obrigações da Lei 8.212/1991 (Lei do Plano de Custeio da Seguridade Social) perante a SRF;

- Lei 4.320/1964, art. 39, §5º: atribuição da PGFN para apurar e inscrever a dívida ativa da União;
- Parecer PGFN/CAF 591/2013: controle contábil pela SRF e pela PGFN dos créditos administrativos e inscritos em dívida ativa relativos a contribuições sociais (peça 33);
- registro contábil dos créditos tributários previdenciários a receber na contabilidade da Receita Federal do Brasil, conforme balancete da RFB (peça 31, p.2);
- registro contábil da Dívida Ativa previdenciária na contabilidade da PGFN, conforme balancete da PGFN (peça 32, p.2).

2.1.1.5 - Efeitos:

A ausência de registro dos créditos tributários a receber e da dívida ativa relativos a contribuições de natureza previdenciária nas demonstrações financeiras do FRGPS distorce a informação patrimonial do FRGPS e impede o usuário de conhecer quais são os reais valores que pertencem ao Fundo, bem como qual é o valor total de ativos do FRGPS. A percepção que o usuário tem ao olhar os direitos pertencentes ao Fundo é de que ele é bem menor do que o que realmente é.

2.1.1.6 - Comentários dos Gestores:

Os gestores informam que na forma disposta na Lei 11.457/2007 cabe à Receita Federal do Brasil (RFB) a gestão da receita de contribuição previdenciária. O assunto já foi objeto de debate entre o INSS, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a RFB e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) culminando em parecer da PGFN ratificando o entendimento de que o registro dos créditos a receber deverá ocorrer na RFB e o da dívida ativa na PGFN. Por outro lado, os gestores ponderam que em havendo novo entendimento, a melhor alternativa seria aplicar o mesmo tratamento dado aos processos de restituição de contribuição, cuja operacionalização ocorre na RFB e os reflexos contábeis (registrados) na Unidade Gestora do FRGPS (peça 16, p.2).

2.1.1.7 - Conclusão:

Os créditos tributários e a dívida ativa relativos à receita das contribuições para a seguridade social pertencem ao FRGPS e devem ser registrados na contabilidade do FRGPS, conforme o conceito de ativo definido no Item 2.2.1 da Parte II do MCASP e com fundamento no inciso III do §1º do art. 68 da LRF, c/c §1º do art. 2º da Lei 11.457/2007, uma vez que tais futuros recursos financeiros pertencem ao FRGPS e não à RFB ou PGFN.

O fato de serem responsáveis pelo planejamento e operacionalização da arrecadação e cobrança dos direitos do FRGPS não transfere o direito (ou o ativo) à RFB e à PGFN. Corrobora essa interpretação o fato de os recursos financeiros arrecadados serem transferidos (ou contabilizados) direta e automaticamente para o FRGPS, pois se tratam de recursos (receitas) vinculados.

Da forma como estão contabilizados tem-se a percepção de que os futuros recursos não pertencem ao Fundo, embora a legislação estabeleça que lhe pertencem. Ao observar as demonstrações financeiras do FRGPS o usuário não consegue perceber a dimensão exata do ativo existente. Do outro lado, quando o usuário consulta o demonstrativo da RFB ou da PGFN tem a percepção de que seus ativos são maiores do que realmente são.

Além disso, esses créditos poderiam ser também registrados em contas de controle (conta transitória) nas demonstrações financeiras da RFB e da PGFN, para que esses órgãos possam dar cumprimento às suas atribuições operacionais previstas na Lei 11.457/2007 (art. 2º, **caput** e §3º) e na Lei 4.320/1964 (art. 39, §5º), respectivamente. Tal sistemática contábil seria semelhante àquela aplicada aos registros da restituição de contribuição operacionalizados pela RFB.

2.1.1.8 - Proposta de Encaminhamento:

Recomendar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que revise o entendimento de contabilização dos créditos tributários e dívida ativa relacionados às contribuições previdenciárias, tendo em vista a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, conforme o conceito de ativo definido no Item 2.2.1 da Parte II do Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) e com fundamento no inciso III do §1º do art. 68 da LRF, c/c §1º do art. 2º da Lei 11.457/2007, de modo que os reflexos contábeis estejam evidenciados no FRGPS.

2.1.2 - Superavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio.

2.1.2.1 - Situação Encontrada:

A conta contábil 113400000 (Créditos por Danos ao Patrimônio) compreende, segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP 2015), os valores realizáveis no curto prazo, provenientes de direitos oriundos de danos ao patrimônio, apurados em sindicância, prestação de contas, tomada de contas, processos judiciais e outros. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo.

Conceitualmente, ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros e devem ser reconhecidos no patrimônio público, segundo o item 2.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 6ª edição).

Segundo o MCASP, item 4.3.2, os direitos e os títulos de créditos registrados pela entidade deverão ser mensurados ou avaliados pelo valor original. Contudo, os riscos de não recebimento de direitos devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

A conta Créditos por Danos ao Patrimônio refere-se a um direito do FRGPS. Segundo o art. 68, §1º, inciso II, da Lei Complementar 101/2000, pertencem ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social todos os bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei. Esta conta constitui-se dos pagamentos feitos indevidamente a beneficiários, ocorridos em razão de erro administrativo, de dolo, de má-fé, de fraude apurada ou de pagamento pós-óbito do beneficiário detectado posteriormente e que deverão ser recuperados. Entretanto, os riscos de não recebimentos não foram considerados na forma de ajuste para perdas, conforme pode se observar nos registros do Siafi resumidos na tabela abaixo:

Tabela 6 - Recorte do Balancete do FRGPS/2015

Cod. Siafi	Conta Contábil	Valor	%
1.1.3.4.0.00.00	Créditos por danos ao patrimônio	2.638.545.683,08	100,00%
1.1.3.4.1.01.02	Crédito a recuperar por dano ao patrimônio	12.212.669,64	0,46%
1.1.3.4.1.01.03	Crédito a recuperar por erro administrativo	160.275.524,10	6,07%
1.1.3.4.1.01.04	Crédito a recuperar por dolo, má-fé ou fraude	692.683.972,98	26,25%
1.1.3.4.1.01.10	Crédito a recuperar por pagamento indevido de benefício	1.379.412.714,29	52,28%
1.1.3.4.1.01.99	Outros créditos administrativos	148.855,10	0,01%
1.1.3.4.1.02.01	Crédito a recuperar decorrente de pagamentos indevidos	611.510,81	0,02%
1.1.3.4.1.02.04	Crédito a recuperar de terceiro em prestação de serviço	263.960,18	0,01%
1.1.3.4.1.02.05	Crédito a recuperar de responsáveis por dano/perda em TCE	3.189.002,60	0,12%
1.1.3.4.1.02.12	Crédito a recuperar decorrentes de fraude em benefícios – TCE	389.747.473,38	14,77%

Fonte: Siafi/2015 – Balancete do Órgão 37904 - FRGPS

O MCASP 6ª Edição, item 8.5.1.2 (peça 28, p. 179-180), define que deverá ser constituído ajuste de perdas de créditos. A metodologia utilizada para cálculo do ajuste de perdas deverá ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e deverá ser evidenciada em notas explicativas.

A IPSAS 26, item 72 (peça 32, p. 439), utilizada como fundamento na construção do MCASP, dispõe que se o valor recuperável de um ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil desse ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável e essa redução representará uma perda.

Entende-se por valor recuperável de um ativo o maior montante entre o seu valor justo líquido de venda e o seu valor em uso. No caso da conta Créditos por Danos ao Patrimônio é o maior valor que a entidade espera recuperar dos devedores, considerando a expectativa de recebimento do direito a receber.

De acordo com o item 3, da macrofunção Siafi 020333 (peça 29, p.2), os riscos de recebimento de dívidas a receber são reconhecidos em conta de ajuste (ajuste de perdas estimadas), cujo saldo será reduzido ou anulado quando deixarem de existir os motivos que a originaram. Ou seja, reconhecida a expectativa de recebimento há de se reduzir a conta ao valor que realmente reflita o que se espera. E as perdas estimadas, decorrentes desse reconhecimento, deverão ser constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos, caso a administração não tenha condições de avaliar caso a caso individualmente.

O objetivo é fazer com que os registros espelhem de modo fidedigno a situação patrimonial real. Um dos aspectos importantes para a apresentação dessa situação patrimonial real é o reconhecimento dos Créditos por Danos ao Patrimônio a receber com a constituição de ajuste de perdas, de modo a permitir a quantificação fiel dos recursos controlados.

2.1.2.2 - Critérios de Auditoria:

- MCASP 6ª Edição, item 8.5.1.2 (peça 32, p.2);
- IPSAS 26, item 72 (peça 32, p. 439)
- Macrofunção Siafi 020333, item 3 (peça 29, p.2)

2.1.2.3 - Evidências:

- Item da conta Balanço Patrimonial 113400000 do FRGPS de 2015, registrado o valor de R\$ 2.638.545.683,08 (peça 41, p.1).
- Ausência de contabilização de conta de ajuste para perdas no Balanço Patrimonial (peça 41, p.1).
- Planilha de recuperação de valores referente ao direito contabilizado na conta 113400000, nos exercícios de 2014 e 2015 (peça 26, p. 84 a 87),

2.1.2.4 - Causas:

A contabilização de R\$ 2,638 bilhões em conta de direitos a receber ou a recuperar decorrentes de pagamentos de benefícios indevidos, sem a devida constituição de ajuste para perdas.

Trata-se de um direito a receber em razão da saída de recursos financeiros de forma indevida. Conforme mencionado anteriormente, os riscos de recebimento desses direitos devem ser reconhecidos em uma conta de ajuste. No balanço patrimonial não foi encontrado registro referente ao ajuste que retrate o risco de não recebimento de que trata a norma de contabilidade pública, divulgada pelo MCASP.

Segundo o INSS, gestor do FRGPS (Ofício 91/GABPRE/INSS, de 16 de fevereiro de 2016), a média de recuperação dos valores inscritos na conta contábil 113400000 do Siafi nos últimos dois exercícios seguiu a média de 1,5% a 2,5% do valor total registrado, conforme tabela abaixo:

Tabela 7 - Recuperação de valores pagos indevidamente

Descrição	2014	%	2015	
Saldo da conta no final do exercício ¹	1.592.280.970,29	-	2.638.545.683,08	-
Exercícios anteriores	36.978.910,29	2,32%	35.453.254,64	1,34%
Dentro do Exercício	3.166.740,66	0,20%	6.330.326,22	0,24%

Fonte: Ofício 91/GABPRE/INSS, de 16 de fevereiro de 2016, peça 26, p. 84-87.

¹ para o exercício de 2014 a conta contábil era 112261000. Com a mudança do plano de contas em 2015 passou a ser a conta contábil 113400000.

A tabela acima apresenta uma taxa de recuperação dos créditos por dano ao patrimônio muito baixa em relação ao total registrado no ativo, evidenciando uma dificuldade em se recuperar o direito contabilizado. O reconhecimento da irrecuperabilidade do direito deve estar refletido nas demonstrações financeiras, uma vez que o ativo não será capaz de gerar caixa conforme o esperado.

Segundo o MCASP, provisões devem ser constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos. É importante destacar que o INSS deve realizar ajustes de perdas para a conta Crédito por Danos ao Patrimônio para que o Balanço Patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais.

A respeito do registro de valores contabilizados na conta 113400000, o INSS informou, por meio do Ofício 91/GABPRE/INSS, de 16 de fevereiro de 2016, que foi constituído um grupo de trabalho para aperfeiçoar os fluxos de cobrança dos créditos do INSS referente a pagamento de benefício pós óbito, bem como definir uma metodologia para contabilizações futuras do direito, uma vez que a contabilização da respectiva conta ocorria sem uma metodologia definida.

2.1.2.5 - Efeitos:

A ausência de uma conta retificadora que demonstre a real perspectiva de recuperação dos créditos registrados faz parecer que o FRGPS tem ativo maior do que aquele que realmente tem. A ausência do ajuste prejudica a transparência da informação ao distorcer a percepção do real valor que se espera receber pelos créditos inscritos, ou seja, há uma percepção de superavaliação dos ativos da entidade.

2.1.2.6 -Comentários dos Gestores:

Os gestores informam que estão de acordo com os apontamentos e que no decorrer do exercício de 2016 o INSS regulamentará os procedimentos para registro da perda (peça 16, p.2).

2.1.2.7 - Conclusão:

Em razão disso, o ajuste deve ser contabilizado e a metodologia utilizada para cálculo deve ser evidenciada em notas explicativas, de modo que o usuário entenda as razões que levaram o gestor a considerar os créditos como irrecuperáveis e qual o valor das perdas associadas ao gerenciamento dos créditos.

Considerando que a quase totalidade do valor contabilizado refere-se a benefícios pagos indevidamente, os usuários dos demonstrativos do FRGPS precisam saber quanto de perdas existem na gestão dos pagamentos a beneficiários. Todo negócio tem riscos inerentes associados, e o risco de perdas na administração de uma folha de pagamento da dimensão do FRGPS, que gerenciou mais de 28 milhões de beneficiários com uma despesa anual na ordem de R\$ 430 bilhões em 2015 deve ser quantificado e monitorado. É natural que haja perdas pelo caminho. Contudo, é responsabilidade da administração, não apenas implementar respostas para enfrentar esses riscos, mas também informar ao usuário qual o tamanho da perda que ocorreu na gestão dos negócios da previdência e quais medidas estão sendo adotadas para reduzir ainda mais a ocorrência do evento de risco.

2.1.2.8 - Proposta de Encaminhamento:

Determinar ao INSS que constitua ajuste para perdas dos Créditos por Danos ao Patrimônio e divulgue em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste, de modo que a contabilização reflita a real situação dos direitos a receber do FRGPS.

2.1.3 - Não divulgação dos critérios de ajuste para perdas que representa 96% da dívida ativa não tributária do FRGPS

2.1.3.1 - Situação Encontrada:

Dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscritos pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo.

A dívida ativa pode ser tributária e não tributária. A tributária é proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas. A não tributária é proveniente dos demais créditos, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais, segundo a Lei 4.320/1964.

Somente poderão ser encaminhados para inscrição em dívida ativa os créditos vencidos anteriormente reconhecidos como créditos a receber no ativo do órgão ou entidade de origem do crédito.

Os créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros. Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo.

Ainda segundo o MCASP, a responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa. A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em notas explicativas.

Verificou-se que no Balanço Patrimonial do FRGPS há inscrição de crédito decorrente de dívida ativa não tributária e seu respectivo ajuste para perdas, conforme reprodução do Balancete abaixo, em cumprimento ao que preceitua o MCASP 6ª Edição:

Tabela 8 - Recorte do Balancete do FRGPS/2015

Cód. PCASP	Conta contábil	Valor	
1.2.1.1.1.05.00	Dívida Ativa não Tributária	5.516.724.055,42	D
1.2.1.1.1.99.06	Ajuste de Perdas de Dívida Ativa não Tributária	5.317.115.863,96	C

Fonte: Balancete do FRGPS/2015

Contudo, embora o MCASP defina que a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas devam estar descritas em notas explicativas, não foi encontrada nota explicativa do FRGPS, nem outros esclarecimentos que evidenciasse os ajustes para perda da dívida ativa não tributária do FRGPS.

2.1.3.2 - Critérios de Auditoria:

- MCASP 6ª Edição (peça 28);
- Lei 4.320/1964

2.1.3.3 - Evidências:

- Item da conta Balanço Patrimonial 121119906, Ajuste de Perdas de Dívida Ativa não Tributária, no valor de R\$ 5.317.115.863,96 (peça 41, p.1);
- Ausência de divulgação da metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas da dívida ativa não tributária

2.1.3.4 - Causas:

Apesar de haver uma determinação clara no MCASP de que é necessário divulgar em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas, o FRGPS não divulga suas notas individuais.

A macrofunção 020319 do Siafi, no item 2.2 (peça 35), dispõe que as notas explicativas devem acompanhar as demonstrações financeiras. O MCASP dispõe que as Notas Explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Financeiras. Contudo, não houve divulgação das Notas Explicativas específicas do FRGPS do exercício de 2015.

2.1.3.5 - Efeitos:

A conta contábil dívida ativa não tributária tem inscrito cerca de R\$ 5,5 bilhões, e o respectivo ajuste para perdas representa 96% do total da conta. A mensagem que essa informação passa ao usuário é que tal registro se refere a crédito com baixíssima expectativa de recebimento. De acordo com as boas práticas contábeis de divulgação o gestor tem por obrigação, não somente divulgar a metodologia de cálculo do ajuste para perdas, mas também os motivos que levaram o gestor a considerar uma expectativa tão significativa de perda para os cofres públicos e por que os recebimentos são tão baixos.

2.1.3.6 - Comentários dos Gestores:

Os gestores informam que os critérios para registro de ajuste de perdas de dívida ativa não tributária são os definidos pelo MCASP, parte III — Procedimentos Contábeis Específicos. Para o cálculo do ajuste, eles argumentam que utilizam a metodologia baseada no histórico de recebimentos passados. Por fim, informam que farão constar os referidos critérios nas notas explicativas das próximas demonstrações contábeis (peça 16, p.4).

2.1.3.7 - Conclusão:

As Notas Explicativas têm por objetivo fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial e também a percepção do usuário sobre o todo. Nesse sentido e considerando a magnitude do ajuste de perdas de dívida ativa não tributária, cabe evidenciar em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas, bem como esclarecimentos quanto aos fatores que subsidiaram o INSS a considerar **perdas** tão significativas na conta Dívida Ativa não Tributária do FRGPS.

2.1.3.8 - Proposta de Encaminhamento:

Determinar ao INSS que divulgue em Notas Explicativas específicas do FRGPS a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas, bem como esclarecimentos quanto aos fatores que levaram a Administração Pública a considerar perdas tão significativas na conta Dívida Ativa não Tributária.

2.1.4 - Inexatidão na classificação contábil dos imóveis do FRGPS

2.1.4.1 - Situação Encontrada:

O registro dos bens imóveis do FRGPS está contabilizado na conta contábil “123210000 – Bens Imóveis” no valor total de R\$ 1,552 bilhão. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) esta conta compreende o registro dos valores dos bens imóveis, os quais

são bens vinculados ao solo e que não podem ser retirados sem destruição ou dano, destinados ao uso e que a entidade não esteja explorando comercialmente.

Os imóveis pertencentes ao FRGPS estão classificados no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) no grupo do Ativo não Circulante, subgrupo Imobilizado, conforme recorte do Balanço Patrimonial reproduzido abaixo:

Tabela 9 - Recorte do Balanço Patrimonial do FRGPS/2015

Em milhares	
ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.862.059
Ativo Realizável a Longo Prazo	308.520
<u>Investimentos</u>	928
Participações Permanentes	928
Participações Avaliadas por MEP.	928
Propriedades para Investimento	-
<u>Imobilizado</u>	1.552.610
Bens Móveis	-
Bens Imóveis	1.552.610

Fonte: Siafi2015

De acordo com o MCASP 6ª Edição, já em consonância com as IPSAS, ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Como ativos, os imóveis podem ser classificados e contabilizados de três diferentes maneiras: Ativo Imobilizado, Propriedade para Investimento, Ativo não Circulante Mantido para Venda.

Ativo Imobilizado

De acordo com o MCASP, um bem imóvel imobilizado é definido como: “item tangível mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens” (peça 28, p. 148).

Para a IPSAS 17 (peça 34, p. 232-252), ativo imobilizado é o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros, ou para fins administrativos; e que se espera utilizar por mais de um período.

Conceitos semelhantes, já que o MCASP encontra-se aderente, ou pelo menos em busca de aderência às normas internacionais. Segundo as normas internacionais e o MCASP, os imóveis considerados imobilizados, entendidos como aqueles destinados ao uso próprio, devem ser classificados no subgrupo imobilizado do ativo não circulante.

Propriedade para Investimento

Propriedades para Investimento, segundo o item 7, da IPSAS 16 (peça 34, p. 218), são aquelas mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas. Devem ser classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do ativo não circulante. Para isso, uma propriedade para investimento deve gerar fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento daquelas ocupadas pelos proprietários.

O PCASP (peça 36) estabelece uma conta contábil específica para classificar tal tipo de imóveis (código 122200000 no Siafi) e define esta conta nos mesmos termos conceituais do item 7 da IPSAS16, conforme reprodução abaixo. Está incluído no subgrupo de Investimentos Permanentes do Ativo não Circulante:

Quadro 4 - Recorte do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/2015

1.2.2.2.0.00.00	PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO	Compreende a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para: uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou venda no curso ordinário do negócio.
-----------------	--------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: PCASP2015

Ativo não Circulante Mantido para Venda

A IFRS 5 (peça 37) define como um Ativo Não Circulante Mantido para Venda aquele que terá seu valor contábil recuperado por meio de uma transação de venda. Para que esse seja o caso, o ativo mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais. A venda deve ser altamente provável.

E para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa consistente para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação.

A entidade que estiver compromissada com um plano de venda para a alienação deve classificar todos os ativos como mantidos para venda quando os critérios estabelecidos acima estiverem presentes.

Embora a IFRS não tenha aplicação direta no setor público, convém lembrar que essas são as normas que inspiraram a construção das IPSAS. Ambos os normativos têm o mesmo propósito, qual seja, a representação mais fiel quanto possível do patrimônio e das transações da entidade nos demonstrativos financeiros. Com o mesmo propósito, o MCASP está em processo de convergência com as IPSAS.

Conforme dito anteriormente, os imóveis do FRGPS estão contabilizados no subgrupo Imobilizado. Conceitualmente esse tipo de classificação se destina a imóveis destinados ao uso da instituição. Cabe destacar que todos os imóveis destinados a operacionalização das atividades administrativas do FRGPS estão contabilizados no INSS, em obediência ao que preceitua a LRF (LC 101/2000). O art. 68, § 1º, dispõe que o Fundo será constituído de bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste.

Isso significa que todos os imóveis contabilizados no FRGPS são imóveis não operacionais, não são utilizados para fins administrativos. De acordo com o que preceitua as IPSAS, não deveriam estar contabilizados no subgrupo do Ativo Imobilizado.

Poderia se tratar de investimentos do FRGPS, ou seja, imóveis mantidos para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas. Nesse caso, deveriam ser considerados como investimentos pela instituição. Os imóveis que não são usados para fins administrativos e/ou operacionais devem, segundo os preceitos contábeis, ser contabilizados no subgrupo do ativo Investimentos Permanente (Propriedades para Investimentos).

Contudo, em razão da Lei 9.702/1998, que define critérios especiais para alienação de imóveis de propriedade do Instituto Nacional do Seguro Social considerados desnecessários ou não vinculados às suas atividades operacionais, ou seja, os imóveis do FRGPS, o INSS elabora anualmente um Plano Nacional de Desmobilização, cujo objetivo é colocar à venda os imóveis considerados desnecessários ou não vinculados às suas atividades operacionais. De acordo com o Despacho Decisório Conjunto 5/PRES/DIROFL/INSS, de 29 de abril de 2015 (peça 21), foi autorizada a alienação de 1.143 (mil, cento e quarenta e três) imóveis.

Assim, para os imóveis autorizados no âmbito do Plano de Desmobilização Anual, a norma recomenda como boa prática contábil e de divulgação que sejam contabilizados como Ativo não Circulante Mantido para Venda, classificados no Ativo Circulante.

2.1.4.2 - Critérios de Auditoria:

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (peça 28);
- IPSAS 17 (peça 34, p. 232-252);
- IPSAS 16, item 7 (peça 34, p. 218)
- PCASP (peça 36)
- IFRS 5 (peça 37)

2.1.4.3 - Evidências:

- Imóveis do FRGPS contabilizados no subgrupo Imobilizado.

2.1.4.4 - Causas:

O MCASP 6ª Edição é omissa quanto a essa classificação, até porque as IPSAS também não normatizam o Ativo não Circulante Mantido para Venda. Convém destacar que não é típico da Administração Pública ter um acervo de imóveis com o intuito de venda. Não é comum que as instituições públicas tenham que se preocupar com situações dessa natureza. Porém, o caso do FRGPS é uma situação atípica, uma vez que o INSS, quando foi criado, herdou uma série de imóveis que pertenciam a vários outros institutos já extintos, tais como o IPASE, o IAPETEC, o INPS, etc. Em entrevista com os gestores do acervo imobiliário do FRGPS, que tem cerca de 3.500 imóveis, foi dito que boa parte dos imóveis do FRGPS geram mais custos do que auferem renda, por isso a importância de se empreender esforços para vender os imóveis não operacionais.

2.1.4.5 - Efeitos:

- Baixo nível de transparência na classificação e divulgação dos imóveis do FRGPS prejudica o uso da informação pelo usuário.

2.1.4.6 - Conclusão:

Em face disso, faz-se necessário que o INSS empreenda esforços no sentido de verificar em quais classificações devem ser registrados os imóveis do FRGPS, de modo que tais classificações reflitam a realidade de maneira mais fiel possível, espelhando assim a situação patrimonial. Ao distribuir os imóveis do FRGPS entre as contas contábeis que melhor expressem a classificação dos bens, o FRGPS permitirá que o usuário da informação tenha conhecimento de todo espectro de destinação do patrimônio do Fundo, notadamente daqueles colocados à venda, bem como as propriedades mantidas como investimentos, devendo ser possível, em outro momento, quantificar as rendas decorrentes desses investimentos.

2.1.4.7 - Comentários dos Gestores:

Os gestores informam que atuarão perante a STN no sentido de adequar a classificação contábil de modo a refletir a realidade dos imóveis do FRGPS. Após a definição do entendimento efetuarão os ajustes necessários (peça 16, p.4).

2.1.4.8 - Proposta de Encaminhamento:

Recomendar que o INSS implemente as práticas contábeis para classificação do acervo imobiliário do FRGPS, em convergência às normas de contabilidade, de modo que seja possível distribuir os imóveis do FRGPS entre as contas contábeis que melhor expressem a classificação dos bens, conforme exemplificado no item 2.1.4.1 deste relatório.

2.2. Falhas de controles e de divulgação

2.2.1 - Ausência de divulgação de Notas Explicativas às demonstrações financeiras do FRGPS

2.2.1.1 - Situação Encontrada:

Não foi identificada a divulgação de Notas Explicativas específicas das Demonstrações Financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) referente ao exercício de 2015.

A macrofunção 020319 do Siafi, no item 2.2 (peça 35, p.1), dispõe que “Acompanhando as Demonstrações Contábeis” têm as notas explicativas, as quais incluem as descrições dos valores mais significativos das demonstrações, indicando os critérios de avaliação do ativo e passivo, as políticas contábeis adotadas, de forma a assegurar um conjunto de informações que atendam aos interesses dos diversos usuários.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (peça 28, p.352), as Notas Explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Financeiras. São consideradas parte integrante das demonstrações e têm o objetivo de facilitar a compreensão das informações contábeis a seus diversos usuários. No geral, englobam informações de qualquer natureza exigidas por lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nos balanços.

No que tange à estrutura das notas explicativas, elas devem ser apresentadas de forma sistemática. Assim, o MCASP também sugere que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

- a) Informações gerais: destacando a natureza jurídica da entidade; seu domicílio; natureza das operações e principais atividades de controle; declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis;
- b) Resumo das políticas contábeis significativas: destacando, por exemplo, base de mensuração utilizada; novas normas e políticas contábeis alteradas; julgamentos pela aplicação das políticas contábeis;
- c) Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações financeiras pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas;
- d) Outras informações relevantes, como passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; divulgações não financeiras (tais como, os objetivos e políticas de gestão do risco da entidade; pressupostos das estimativas); reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro; ajustes decorrentes de omissões e erros de registro;

Ademais, é importante destacar que as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) (peça 34, p. 36-40) também preveem a divulgação de notas explicativas que acompanhem as demonstrações financeiras. A IPSAS 1, que trata da apresentação das demonstrações financeiras, discorre nos parágrafos 127-150 sobre o conteúdo básico das notas explicativas, cujo teor está abarcado pelo MCASP, conforme tratado nos parágrafos anteriores.

Nesse sentido, considerando os critérios estabelecidos no MCASP, na macrofunção Siafi 020319, e na IPSAS 1, as demonstrações do FRGPS no exercício de 2015 deveriam estar acompanhadas de notas explicativas. Todavia, na prática, não houve divulgação e apresentação desse conteúdo, conforme requerido nas citadas publicações.

2.2.1.2 - Critérios de Auditoria:

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 6ª Edição - 2015 (peça 28, p.352-353);
- Macrofunção 020319 do Siafi (peça 35, p. 1);

- Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. IPSAS 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis (Parágrafos 127-150) (peça 34, p. 36-40).

2.2.1.3 - Evidências:

- Ausência de divulgação pública do conjunto das demonstrações financeiras do FRGPS de 2015, incluindo as Notas Explicativas específicas.

2.2.1.4 - Causas:

- Disponibilização somente a partir do exercício de 2015 de função no Siafi que permite a inclusão de Notas Explicativas às demonstrações financeiras;

- Não previsão na Lei 4.320/1964 de elaboração de notas explicativas às demonstrações financeiras.

2.2.1.5 - Efeitos:

A ausência de notas explicativas às demonstrações financeiras impede o usuário de conhecer quais os critérios estabelecidos para elaboração das demonstrações, o resumo das políticas contábeis significativas aplicadas às demonstrações, informações sobre itens relevantes das demonstrações, e outras informações relevantes, tais como passivos contingentes, compromissos contratuais não reconhecidos, gestão de risco dentre outros.

2.2.1.6 - Comentários dos Gestores:

Os gestores informam que estão de acordo com os apontamentos do achado e que farão constar as notas explicativas para as próximas demonstrações do FRGPS (peça 16, p.4).

2.2.1.7 - Conclusão:

As demonstrações financeiras do FRGPS referente ao exercício de 2015 não estão acompanhadas ainda de notas explicativas. Dessa forma, faz-se necessário que o INSS elabore nos exercícios financeiros subsequentes as notas explicativas das Demonstrações Financeiras do FRGPS que contenham no mínimo informações gerais sobre o fundo; resumo das políticas contábeis significativas; informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações financeiras pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e outras informações relevantes que possam influenciar a situação financeira do fundo

2.2.1.8 - Proposta de Encaminhamento:

Recomendar ao INSS que elabore nos exercícios financeiros subsequentes notas explicativas às Demonstrações Financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) que contenham no mínimo informações gerais sobre o Fundo; resumo das políticas contábeis significativas; informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações financeiras pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e outras informações relevantes que possam influenciar a situação financeira do Fundo, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

2.2.2 - Ausência de divulgação das demonstrações financeiras individuais do FRGPS

2.2.2.1 - Situação Encontrada:

Não há divulgação das demonstrações financeiras individuais do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS). Em consulta aos sites eletrônicos do Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS) e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) não se verificou a publicação das demonstrações financeiras do FRGPS.

Atualmente, apenas por meio de consulta ao Siafi é possível extrair as demonstrações financeiras do FRGPS. No entanto, o Siafi é um sistema com acesso limitado. Somente é possível consultar as informações se o gestor do sistema conceder um perfil de usuário com certo nível de

acesso. Além disso, não é qualquer cidadão que pode ter acesso ao Siafi, pois é necessário preencher os requisitos regulamentados na IN/STN 03/2001. Ademais, o usuário precisa ter conhecimentos específicos sobre contabilidade pública e sobre a navegabilidade no sistema. Significa dizer que os dados não estão disponíveis para todos. Não há ampla divulgação dos demonstrativos financeiros do FRGPS.

De acordo com a NBC T 16.6, item 11 (peça 38, p.27) a divulgação das demonstrações financeiras é ato de disponibilizá-la à sociedade:

11. A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Reforça-se a necessidade de publicação das demonstrações financeiras do FRGPS, o advento da Lei 12.527/2011 (Lei de Transparência), cujo art. 3, inciso III, dispõe sobre a necessidade de divulgação de informações de interesse público, independente de solicitações.

Na tentativa de promover mais transparência, a Secretaria do Tesouro Nacional disponibiliza acesso em sua página oficial, permitindo que qualquer usuário possa extrair os demonstrativos financeiros de instituições públicas, contudo somente é possível consultar tais informativos por nível de órgão superior. Como o FRGPS não é um órgão superior, suas demonstrações não são passíveis de consulta pública.

2.2.2.2 - Critérios de Auditoria:

- Lei 12.527/2011, art. 6º, inciso I;
- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) T 16.6 (peça 38, p.25-28).

2.2.2.3 - Evidências:

- Falta de publicação das demonstrações financeiras do FRGPS.

2.2.2.4 - Causas:

- Falta de previsão legal que determine a obrigatoriedade e os termos da divulgação ou publicação das Demonstrações Financeiras do FRGPS.

2.2.2.5 - Efeitos:

- Falta de transparência na divulgação das demonstrações financeiras do RGPS.

2.2.2.6 - Comentários dos Gestores:

Os gestores concordam com a situação descrita no achado e informam que providenciarão alinhamento junto à Assessoria de Comunicação Social do INSS com o intuito de divulgar as demonstrações financeiras do FRGPS no site eletrônico do Ministério do Trabalho e Previdência Social (peça 16, p. 4).

2.2.2.7 - Conclusão:

Não há ampla divulgação das demonstrações financeiras do FRGPS.

2.2.2.8 - Proposta de Encaminhamento:

Recomendar ao INSS que divulgue em site eletrônico as demonstrações financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), de forma a prever a gestão transparente da

informação, propiciando amplo acesso e divulgação, conforme previsto no art. 6º, inciso I da Lei 12.527/2011.

2.2.3 - Restrições contábeis do FRGPS

2.2.3.1 - Situação Encontrada:

Ao final do exercício de 2015, 44 unidades gestoras do FRGPS encerraram o exercício com registro de restrições na conformidade contábil. A tabela a seguir elenca as Unidades gestoras do FRGPS e o quantitativo de restrições de cada uma, conforme consulta realizada no Siafi/2015.

Tabela 10 - Restrições contábeis das Unidades Gestoras do FRGPS- 2014

Cód	Unidades Gestoras Executoras	Qtde			
			514350	FRGPS- Gerência Executiva Araçatuba	1
513001	Coord. de Orç. e Finanças do FRGPS	2	514359	FRGPS- Gerência Executiva Campinas	2
513005	FRGPS- Gerência Exec. Distrito Federal	1	514367	FRGPS- Gerência Executiva Bauru	1
513120	FRGPS- Gerência Executiva Belém	1	514397	FRGPS- Gerência Executiva Osasco	1
513135	FRGPS- Gerência Executiva Macapá	1	514401	FRGPS- Gerência Executiva Piracicaba	1
513170	FRGPS- Gerência Executiva Florianópolis	1	514413	FRGPS- Gerência Executiva Sorocaba	1
513525	FRGPS- Gerência Exec. Campina Grande	2	514423	FRGPS- Ger. Exec. São J. dos Campos	2
513580	FRGPS- Gerência Executiva Manaus	1	514425	FRGPS- Gerência Executiva Jundiaí	1
513599	FRGPS- Gerência Executiva Boa Vista	1	514436	FRGPS- Gerência Executiva Marília	1
513630	FRGPS- Gerência Executiva Palmas	1	514442	FRGPS- Gerência Executiva Santo André	1
513670	FRGPS- Gerência Executiva Curitiba	1	514640	FRGPS- Gerência Executiva Salvador	1
513815	FRGPS- Gerência Executiva Fortaleza	1	514669	FRGPS- Gerência Executiva Barreiras	2
513830	FRGPS- Gerência Exec. Juazeiro do Norte	1	514674	FRGPS- Gerência Executiva Itabuna	1
513831	FRGPS- Gerência Executiva Sobral	1	514828	FRGPS- Gerência Executiva Uberaba	1
513890	FRGPS- Gerência Executiva Porto Alegre	1	514840	FRGPS- Gerência Executiva Uberlândia	1
513907	FRGPS- Gerência Executiva Caxias do Sul	1	514845	FRGPS- Gerência Executiva Contagem	1
513909	FRGPS- Gerência Exec. Novo Hamburgo	1	514851	FRGPS- Gerência Executiva Ouro Preto	1
513921	FRGPS- Gerência Executiva Canoas	1	514853	FRGPS- Gerência Exec. Poços de Caldas	1
514080	FRGPS- Gerência Executiva Cuiabá	1	515060	FRGPS- Gerência Exec. RJ-Centro	1
514195	FRGPS- Gerência Executiva Petrolina	1	515082	FRGPS- Gerência Campos dos Goytacazes	1
514325	FRGPS- Gerência Executiva SP-Centro	3	515086	FRGPS- Gerência Executiva Petrópolis	1
514328	FRGPS- Gerência Executiva	2	515087	FRGPS- Gerência Exec.	1

	SP-Norte	
514339	FRGPS- Gerência Executiva São Paulo-Sul	1

	Duque de Caxias	
Total		52

Fonte: Siafi2015

De acordo com a Lei 10.180/2001 e o Decreto 6.976/2009, os órgãos do Sistema de Contabilidade Federal devem realizar conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial praticados pelos ordenadores de despesa e responsáveis por bens públicos, à vista dos princípios e normas contábeis aplicadas ao setor público.

O Sistema de Contabilidade Federal compreende a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como Órgão Central, e os órgãos setoriais, tais como Setorial Contábil de Unidade Gestora, Setorial Contábil de Órgão e Setorial Contábil de Órgão Superior.

Os procedimentos relativos à conformidade contábil foram disciplinados pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio da Instrução Normativa-STN 6/2007. De acordo com esse normativo, a conformidade contábil consiste na certificação dos demonstrativos contábeis gerados pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). O registro da conformidade contábil é realizado por contabilista devidamente habilitado em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), designado e credenciado no Siafi como contador responsável.

Segundo a referida instrução normativa, a conformidade contábil deve ser registrada “com restrição” quando observadas as seguintes situações: a) falta de registro da conformidade de registros de gestão; b) inconsistências ou desequilíbrios nas demonstrações contábeis; c) demonstrações contábeis que não espelhem as atividades fins da unidade de evidenciação contábil; d) inconsistências detectadas em auditorias contábeis automáticas do Siafi; ou e) quaisquer inconsistências que comprometam a qualidade das informações contábeis. Somente se não houver nenhuma dessas circunstâncias poderá ser registrada a conformidade contábil “sem restrição”.

A IN-STN 6/2007 define, de forma geral, as situações em que devem ser registradas as restrições e o Siafi codifica as ocorrências para controle. Entre as 52 restrições encontradas no sistema para as unidades gestoras, 26,9% referem-se a falta de registro de conformidade de gestão, e 21% a falta de registro de conformidade contábil, conforme descrito na tabela abaixo, cujos dados estão distribuídos de acordo com a codificação das restrições:

Tabela 11 - Tipos de Restrições contábeis

Cód	Título da Restrição	Grupo	Qtde	%
315	Falta/Restrição Conformidade Registros de Gestão	199	14	26,92%
736	Falta Registro Conformidade Contábil	299	11	21,15%
604	Falta de Atualização de Ativos Circulantes	211	7	13,46%
713	Saldos Alongados Indev. Contas Trans. de Receitas	262	7	13,46%
615	Falta de Atualizações de Valores Ativo Realizável LP	212	4	7,69%
306	Apropriação Despesas Fora Período Competência	162	2	3,85%
319	Falta Registro de Restrição/Conformidade Registro de Gestão	199	2	3,85%
653	Saldos Alongados Indev. Contas Controle	280	1	1,92%
707	Saldo Invertido - Classe 8	280	1	1,92%
710	Registro de Est. de Despesa Indevido (Receita)	262	1	1,92%
721	Saldo Invertido - Variações Pat. Aumentativas	240	1	1,92%
738	Saldo Invertido Contas-Correntes	299	1	1,92%
Total			52	100,00%

Fonte: Siafi2015

O Decreto 6.976/2009 define que é competência da Setorial Contábil de Órgão o acompanhamento da execução contábil de determinado órgão, compreendendo as Unidades Gestoras a este pertencentes, e o registro da respectiva conformidade contábil. Nesse caso, cabe ao INSS, que é o órgão responsável pelo gerenciamento do FRGPS, acompanhar e promover os ajustes referentes às conformidades contábeis.

Segundo a macrofunção Siafi 020315, item 6.1.2 (peça 39, p.7), cabe ao ordenador de despesas, mensalmente, consultar a conformidade contábil no Siafi das Unidades Gestoras (UG) sob sua responsabilidade, a fim de providenciar a solução, junto as áreas envolvidas.

As ocorrências não regularizadas até o encerramento do exercício financeiro devem ser objeto de justificativas no processo de contas anual, por meio da declaração do contador, conforme recomendação prolatada no item X, “k” do Parecer Prévio do TCU sobre as Contas da Presidência da República de 2014.

Na alínea “I” do item X do mesmo Parecer Prévio de 2014, recomenda-se que a STN monitore as justificativas acerca dos registros de restrições contábeis, de modo a dar transparência às razões pelas quais as setoriais contábeis não adotam todas as medidas necessárias para correção dos problemas contábeis eventualmente existentes dentro do exercício a que se referem.

Contudo, em consulta à declaração do contador (pág. 89 a 90, peça 26), verificou-se que as justificativas apresentadas tratam de descrições dos problemas ocorridos. Não são apresentadas as razões pelas quais os problemas não foram resolvidos.

2.2.3.2 - Critérios de Auditoria:

- Lei 10.180/2001;
- Decreto 6.976/2009;
- IN-STN 6/2007;
- Macrofunção Siafi 020315 (peça 39).

2.2.3.3 - Evidências:

- Consulta feita ao Siafi sobre as restrições do FRGPS, do exercício de 2015.

2.2.3.4 - Causas:

Não houve regularização de 52 registros de conformidade contábeis no Órgão Fundo do Regime Geral de Previdência Social, cuja competência pertence ao ordenador de despesa do fundo.

2.2.3.5 - Efeitos:

A manutenção de registros de conformidade contábil no encerramento do exercício pode gerar distorção na percepção sobre as informações financeiras, pois pode indicar uma ocorrência contábil que não reflita adequadamente as informações dispostas nos demonstrativos contábeis, como por exemplo: saldos invertidos, falta de atualização de Ativos Circulantes, saldos alongados indevidamente, falta de atualizações de valores do Ativo não Circulante, apropriação de despesas fora do período de competência, etc. Tais ocorrências podem alimentar os demonstrativos financeiros de forma indevida, distorcendo a fidedignidade da informação financeira.

2.2.3.6 - Comentários dos Gestores:

Quanto às 52 restrições contábeis registradas em 44 Unidades Gestoras do FRGPS, os gestores informam as razões pelas quais os problemas não foram resolvidos no final do exercício de 2015, não invalidando as restrições que já foram detectadas (peça 16, p. 4-18).

2.2.3.7 - Conclusão:

A Conformidade Contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial consiste na certificação dos demonstrativos contábeis gerados pelo Siafi, com o objetivo de reduzir o risco de haver inconsistências e/ou desequilíbrios nos relatórios anuais. Pode ser considerado como uma garantia adicional à qualidade das informações contábeis.

Assim, cabe ao gestor do FRGPS consultar mensalmente a conformidade contábil no Siafi, das UGs sob sua responsabilidade, a fim de providenciar a solução junto às áreas envolvidas, das ocorrências apontadas, conforme definido na macrofunção 020315 Siafi, evitando que as ocorrências de restrições ultrapassem o exercício corrente.

2.2.3.8 - Proposta de Encaminhamento:

Recomenda-se ao INSS consultar mensalmente a conformidade contábil no Siafi, das Unidades Gestoras sob sua responsabilidade, a fim de providenciar a solução junto às áreas envolvidas, das ocorrências apontadas, conforme definido na macrofunção 020315 do Siafi, de modo a evitar que as ocorrências de restrições ultrapassem o exercício corrente, em consonância com o Decreto 6.976/2009 e IN-STN 6/2007.

2.2.4 – Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social

2.2.4.1 - Situação Encontrada:

Em análise às classes e rubricas que compõem o balanço patrimonial do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), não se verifica a existência de provisões matemáticas previdenciárias, conhecidas também como passivos atuariais.

Em Contas de Governo da República de anos anteriores (especificamente em 2013 e 2014) foi explorada a necessidade ou não de constituição de provisões matemáticas previdenciárias para o fundo do RGPS a fim de evidenciar sua situação atuarial.

Nas Contas de Governo de 2013, verificou-se que ainda não havia convicção sobre a necessidade de inclusão desse passivo no Balanço Geral da União (BGU), haja vista a existência de uma grande variedade de abordagens internacionais no que tange aos regimes gerais de previdência. O exemplo destacado foi o dos Estados Unidos da América, o qual preparava demonstrações específicas para apresentar os déficits atuariais da previdência social e de outros grupos relacionados ao conceito mais amplo de seguridade social.

Como recomendações das Contas de Governo 2013, dentre outras, foi solicitado ao então Ministério da Previdência Social que inserisse, nos relatórios de avaliação atuarial do RGPS, o balanço atuarial do regime, com os valores presentes das projeções; que o INSS incluísse em notas explicativas do FRGPS, o balanço atuarial do regime; e à Casa Civil da Presidência da República, à Secretaria do Tesouro Nacional, ao Ministério da Previdência Social e ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) que realizassem estudo conjunto para avaliar as melhores práticas internacionais de prestação de contas da previdência social, incluindo no escopo do trabalho a necessidade de elaboração e divulgação de demonstrações específicas sobre a situação atuarial da previdência social.

Como parte do atendimento dessa recomendação, foi criado um grupo de trabalho mediante Portaria Conjunta 218, de 19/12/2014, da Casa Civil da Presidência da República e Ministérios da Fazenda e da Previdência Social para realização de estudos sobre a matéria.

Nesse sentido, as Contas de Governo de 2014 reforçaram a necessidade de apresentação das conclusões do citado grupo de trabalho, especificamente quanto à avaliação das melhores práticas internacionais; a inclusão do balanço atuarial do FRGPS nos relatórios de avaliação atuarial; e a inclusão do balanço atuarial do FRGPS em notas explicativas das demonstrações financeiras do próprio Fundo e da União.

Como consequência, o grupo de trabalho efetuou um diagnóstico sobre a experiência internacional em registro de passivos atuariais de governos e um levantamento das recomendações internacionais baseado nos seguintes manuais:

- a) GFSM 2014 (Government Finance Statistics Manual)
- b) SNA 2008 (System of National Accounts); e
- c) IPSASB 2014 (Handbook of International Public Sector Accounting)

Além disso, o grupo de trabalho verificou as experiências de evidenciação de contas previdenciárias dos Estados Unidos da América, do Canadá e da Austrália.

No estudo realizado, destaca-se que, no tocante ao passivo da previdência social, os manuais GFSM (2014) e SNA (2008) recomendam o registro de obrigações previdenciárias relativas aos benefícios dos servidores públicos no balanço principal, mas excluem o registro contábil das obrigações futuras da previdência social (regimes gerais), requerendo-o apenas em tabela suplementar (SNA 2008) ou um item de memorando (GFSM).

Ainda em relação aos regimes gerais, o GFSM destaca que nenhum passivo é reconhecido nas contas primárias por conta de benefícios da seguridade social. No entanto, deverá ser publicado como item de memorando o valor presente dos benefícios de seguridade social já adquiridos sob as leis e regulamentos em vigor, descontado do valor presente das contribuições futuras. O GFSM também destaca que a obrigação implícita de pagamentos de benefícios de regime geral no futuro não configura obrigação contratual, isto é, a previdência não é prestada por força de contratos e pode ser alterada pelos governos, devendo seus passivos serem registrados como passivos implícitos (caso houvesse o elemento “contratual”, ou forma pela qual os pagamentos sejam incondicionais, o passivo passa a ser explícito e, por consequência, registrado no balanço principal).

O SNA também tem um entendimento semelhante, e considerando que se trata de um regime em que as contribuições são utilizadas para pagar benefícios devidos no mesmo exercício, o regime geral deve ter suas estimativas de passivo atuarial incluídas em tabela suplementar, conforme já mencionado.

Dessa forma, o grupo de trabalho concluiu que em relação ao Regime Geral de Previdência Social, as práticas internacionais e os manuais de estatísticas de finanças públicas e contabilidade aplicada ao setor público recomendam o registro de valores referentes ao déficit atuarial do RGPS em notas explicativas.

Nesse sentido, a versão preliminar do Balanço Geral da União (BGU) apresenta uma nota explicativa (item 4.2 Regime Geral de Previdência Social) em que destaca a projeção atuarial do RGPS para um horizonte de 45 anos, bem como traz informações gerais do regime geral.

No entanto, essa nota explicativa não apresenta valores de balanço atuarial do RGPS e nem tampouco desconta os valores de contribuições e despesas futuras a valores presentes, o que dificulta mensurar o valor do déficit atuarial do RGPS.

Ademais, essa nota explicativa está presente apenas no BGU, não sendo divulgadas em notas específicas das demonstrações financeiras do FRGPS.

2.2.4.2 - Critérios de Auditoria:

- Contas de Governo anos anteriores (2013 e 2014);
- Resultado do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta CC/MF/MPS 218/2014 (peça 40);
- IPSAS 19 (peça 34, 269-290).

2.2.4.3 - Evidências:

- Ausência de Notas Explicativas nas demonstrações financeiras do FRGPS.

2.2.4.4 - Causas:

- Desconhecimento da melhor forma de tratar o passivo atuarial;
- Impacto nas contas da previdência.

2.2.4.5 - Efeitos:

- Falta de evidenciação da perspectiva de longo prazo do FRGPS;
- Desconhecimento da situação atuarial do RGPS.

2.2.4.6 - Comentários dos Gestores:

Os gestores argumentam que o assunto foi amplamente debatido pelo grupo de trabalho instituído e, conforme consta em relatório, não cabe registro de passivo atuarial nas demonstrações financeiras do FRGPS, devendo, porém, as informações constarem em nota explicativa. Ademais, os gestores informam que toda gestão atuarial do RGPS compete ao Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS), e, por fim, sugerem que demandas relativas à situação atuarial do regime geral de previdência devem ser direcionadas ao MTPS.

2.2.4.7 - Conclusão:

Apesar de o grupo de trabalho concluir que as provisões matemáticas previdenciárias do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) requerem a divulgação de seus valores em notas explicativas às demonstrações e/ou em tabelas suplementares, as informações atuariais do RGPS foram evidenciadas apenas nas notas explicativas do Balanço Geral da União de 2015, e mesmo assim, sem a evidenciação de valores presentes das contribuições e despesas futuras, dificultando assim a mensuração do valor do déficit atuarial do RGPS.

2.2.4.8 - Proposta de Encaminhamento:

Recomendar ao Instituto Nacional do Seguro Nacional (INSS) que divulgue, nas notas explicativas do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), a situação atuarial do RGPS, contemplando, além das informações atuariais gerais do RGPS, dados de contribuições e despesas a valor presente, bem como déficit atuarial do RGPS, em consonância com os resultados do grupo de trabalho constituído pela Portaria Conjunta 218, de 19/12/2014, da Casa Civil da Presidência da República, e Ministérios da Fazenda e da Previdência Social para realização de estudos sobre a matéria.

3 - CONCLUSÃO

Com base nos procedimentos realizados, descritos neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações constantes nos demonstrativos financeiros do Fundo do Regime Geral da Previdência Social (notadamente no Balanço Patrimonial

e Demonstrativo de Variações Patrimoniais), do exercício de 2015, não estão apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com as normas dispostas na Lei 4.320/1964, Lei Complementar 101/2000, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Públicos (MCASP 6ª Ed.) e demais normativos infralegais, exceto pelas seguintes ressalvas:

- I. Subavaliação do ativo do Fundo do Regime Geral de Previdência Social em razão da ausência de registros dos créditos tributários a receber e da dívida ativa tributária;
- II. Superavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta créditos por danos ao patrimônio;
- III. Não divulgação dos critérios de ajuste para perdas que representa 96% da dívida ativa não tributária do FRGPS;
- IV. Inexatidão na classificação contábil dos imóveis do FRGPS;
- V. Ausência de divulgação de Notas Explicativas às demonstrações financeiras do FRGPS;
- VI. Ausência de divulgação das demonstrações financeiras individuais do FRGPS;
- VII. Restrições contábeis; e
- VIII. Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social.

4 - PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

Ante o exposto, propõe-se ao Tribunal:

I. Determinar, com fulcro na Lei 8.443/1992, art. 43, I, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU, ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que nas próximas demonstrações financeiras anuais do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS):

a) constitua ajuste para perdas dos Créditos por danos ao Patrimônio e divulgue em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste, de modo que a contabilização reflita a real situação dos direitos a receber do FRGPS (item 2.1.2.8)

b) divulgue em Notas Explicativas específicas do FRGPS a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas, bem como esclarecimentos quanto aos fatores que levaram a Administração Pública a considerar perdas tão significativas na conta Dívida Ativa não Tributária (item 2.1.3.8);

II. Recomendar, com fulcro na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU:

a) ao **Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)** que:

a.1) implemente as práticas contábeis para classificação do acervo imobiliário do FRGPS, em convergência às normas de contabilidade, de modo que seja possível distribuir os imóveis do FRGPS entre as contas contábeis que melhor expressem a classificação dos bens, conforme exemplificado no item 2.1.4.1 deste relatório (item 2.1.4.8);

a.2) elabore nos exercícios financeiros subsequentes notas explicativas às Demonstrações Financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) que contenham no mínimo informações gerais sobre o Fundo; resumo das políticas contábeis significativas; informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações financeiras pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e outras informações relevantes que possam influenciar a situação financeira do Fundo, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (item 2.2.1.8);

a.3) divulgue em sítio eletrônico as demonstrações financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), de forma a prever a gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso e divulgação, conforme previsto no art. 6º, inciso I, da Lei 12.527/2011 (item 2.2.2.8);

a.4) consulte mensalmente a conformidade contábil no Siafi, das Unidades Gestoras sob sua responsabilidade, a fim de providenciar a solução junto às áreas envolvidas, das ocorrências apontadas, conforme definido na macrofunção 020315 do Siafi, de modo a evitar que as ocorrências de restrições ultrapassem o exercício corrente, em consonância com o Decreto 6.976/2009 e IN-STN 6/2007 (item 2.2.3.8);

a.5) divulgue, nas notas explicativas do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), a situação atuarial do RGPS, contemplando além das informações atuariais gerais do RGPS, dados de contribuições e despesas a valor presente, bem como déficit atuarial do RGPS, em consonância com os resultados do grupo de trabalho constituído pela Portaria Conjunta 218, de 19/12/2014, da Casa Civil da Presidência da República e Ministérios da Fazenda e da Previdência Social para realização de estudos sobre a matéria (item 2.2.4.8);

b) ao **Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)**, em conjunto com a **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**, **Receita Federal do Brasil (RFB)** e **Secretaria do Tesouro Nacional (STN)**, que revise o entendimento de contabilização dos créditos tributários e dívida ativa relacionados às contribuições previdenciárias, tendo em vista a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, conforme o conceito de ativo definido no Item 2.2.1 da Parte II do Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) e com fundamento no inciso III do §1º do art. 68 da LRF, c/c §1º do art. 2º da Lei 11.457/2007, de modo que os reflexos contábeis estejam evidenciados no FRGPS (item 2.1.1.8);

III. Aprovar a **Conclusão** da auditoria realizada nos demonstrativos financeiros (Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) referente ao exercício de 2015, conforme o texto abaixo:

“Com base nos procedimentos realizados, descritos neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações constantes nos demonstrativos financeiros do Fundo do Regime Geral da Previdência Social (notadamente no Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Variações Patrimoniais), do exercício de 2015, não estão apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com as normas dispostas na Lei 4.320/1964, Lei Complementar 101/2000, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Públicos (MCASP 6ª Ed.) e demais normativos infralegais, exceto pelas seguintes ressalvas:

I. Subavaliação do ativo do Fundo do Regime Geral de Previdência Social em razão da ausência de registros dos créditos tributários a receber e da dívida ativa tributária;

II. Superavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio;

III. Não divulgação dos critérios de ajuste para perdas que representa 96% da dívida ativa não tributária do FRGPS;

IV. Inexatidão na classificação contábil dos imóveis do FRGPS;

V. Ausência de divulgação de Notas Explicativas às demonstrações financeiras do FRGPS;

VI. Ausência de divulgação das demonstrações financeiras individuais do FRGPS;

VII. Restrições contábeis; e

VIII. Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social.”

IV. Enviar ao **Ministério do Trabalho e Previdência Social**, **Instituto Nacional do Seguro Social**, **Secretaria do Tesouro Nacional**, **Secretaria da Receita Federal do Brasil** e **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, cópia deste Relatório, bem como do Relatório, Voto e Acórdão que vierem a ser proferidos no presente processo;

V. Arquivar os presentes autos.

2. O titular da SecexPrevidência, por sua vez, assim se manifestou (peça 46):

Inicialmente cabe destacar que há no âmbito do Tribunal uma estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, aprovada mediante o Acórdão 3.608/2014-Plenário. Essa estratégia visa garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU) por meio da integração das competências constitucional e legal de certificação das contas ordinárias e de governo e da ampliação gradual da quantidade de demonstrações financeiras auditadas.

Conforme observado nos trabalhos que subsidiaram a estratégia, as melhores práticas internacionais indicam a prestação e a certificação das contas em três níveis de responsabilidade político-administrativa: governo, ministérios e órgãos/entidades. Diante disso, viu-se a possibilidade de que a certificação da confiabilidade das demonstrações consolidadas – no caso, do BGU – fosse respaldada pelo acúmulo das certificações nos níveis inferiores, considerando a lógica de certificação em cascata, na qual se as informações pormenorizadas estão corretas, as informações consolidadas, por conseguinte, serão verdadeiras, havendo, claro, a premissa de um adequado processo de consolidação.

Nesse sentido, para dar cumprimento aos termos do item 9.3.3 do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, que determinou a realização dessas auditorias-piloto nos Ministérios do Trabalho e Previdência e da Fazenda, a SecexPrevidência realizou a auditoria-piloto no Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), que representa a entidade que movimenta o maior valor de recursos no âmbito da previdência (despesa em 2015 da ordem de R\$ 430 bilhões).

Ademais, a auditoria-piloto é um dos produtos para a estratégia de implementação, e que tem como objetivo verificar a capacidade do TCU em realizar auditorias financeiras, bem como identificar limitações e pontos que devem ser aperfeiçoados.

Dessa forma, esta auditoria, com vistas a fornecer importante contribuição à estratégia de implementação da auditoria financeira no Tribunal, sugere à aprovação de uma **Conclusão com Ressalvas e não uma Opinião com Ressalvas**, conforme exigem os normativos contábeis (NBC TO 3000 e ISAE 3000), quando nos referimos à **Asseguração Limitada**. A presente **Conclusão com Ressalvas** encontra-se no item III da proposta de encaminhamento e apesar de ser uma inovação no processo, entendemos ser um passo necessário e prudente antes de o Tribunal passar a realizar a **Asseguração Razoável**, haja vista que esta metodologia exigirá análises e testes substantivos ainda não realizados e que são necessários para garantir uma opinião qualificada e, suficientemente, embasada nos demonstrativos contábeis e em seus controles internos.

Com base nas análises realizadas pelo Grupo Técnico responsável pela estratégia de auditoria financeira do Tribunal, entendeu-se que a presente auditoria-piloto no FRGPS realizou todos os procedimentos necessários para garantir a emissão da presente **Conclusão com Ressalvas** presente no item III da proposta de encaminhamento.

Em suma, entende-se que o processo de auditoria financeira ainda está em construção no Tribunal e a auditoria-piloto em tela ajudará a Corte de Contas a deliberar sobre a melhor forma de se realizar e de propor o encaminhamento dessa modalidade de fiscalização, cabendo destacar inclusive que existe uma minuta do Manual de Auditoria Financeira do TCU em consulta pública no momento.

Por fim, entendo que o encaminhamento da auditoria é pertinente e me alinho integralmente à proposta da equipe de auditoria e do titular da subunidade.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de auditoria nas demonstrações financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) referentes ao exercício de 2015. O trabalho desenvolveu-se no contexto da estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, aprovada mediante o Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, cujo objetivo é garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU), por meio da integração da certificação das contas ordinárias e de governo e da ampliação gradual da quantidade de demonstrações auditadas.

2. Além da presente auditoria, foram realizadas fiscalizações com a mesma finalidade nos demonstrativos financeiros da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (TC 030.786/2015-0) e da Secretaria do Tesouro Nacional (TC 030.930/2015-4, com enfoque nas emissões de títulos públicos federais, e TC 030.790/2015-8, enfocando as contas do ativo com maior materialidade). As conclusões de todos esses trabalhos subsidiaram a análise das Contas de Governo de 2015.

3. De início, saliento que o FRGPS foi criado, efetivamente, apenas em 2014, em cumprimento à recomendação do item 9.6 do Acórdão 2.059/2012-TCU-Plenário. Até então, inexistia segregação do patrimônio previdenciário, ou seja, receitas e despesas previdenciárias e não previdenciárias a cargo do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) eram registradas numa só entidade, assim como os ativos e passivos, inclusive o patrimônio imobiliário.

4. Destaca-se, na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) do FRGPS, o desequilíbrio entre receitas e despesas, o que não é novidade para este Plenário. Em 2015, as receitas previdenciárias do RGPS somaram R\$ 325 bilhões, enquanto as despesas ultrapassaram R\$ 430 bilhões, ou seja, os gastos corresponderam a 133% do que foi arrecadado.

5. A simples leitura da DVP, no entanto, não permite avaliar as razões desse déficit financeiro, uma vez que não há segregação, por exemplo, dos resultados relacionados aos contribuintes urbanos e rurais. No âmbito do TC 017.210/2015-1, a SecexPrevidência apurou que o resultado da previdência urbana foi superavitário em todos os exercícios de 2009 a 2014, enquanto o da previdência rural foi deficitário ao longo de todo o período.

6. Muito mais grave é o fato de as demonstrações financeiras não darem a devida transparência ao déficit atuarial do RGPS, uma vez que não são evidenciadas, em notas explicativas, as provisões matemáticas que registrem o valor presente dos benefícios de seguridade social já adquiridos sob as leis e regulamentos em vigor, descontado do valor presente das contribuições futuras.

7. A falta de publicidade do resultado dessas provisões compromete gravemente o objetivo das demonstrações financeiras, pois impede a avaliação da real situação do fundo no que se refere à sua sustentabilidade. Em se tratando de entidade pública, o maior interessado na completude das demonstrações é o próprio cidadão, a quem deve ser esclarecida a real dimensão do comprometimento futuro dos recursos destinados à previdência. A evidenciação do passivo atuarial do RGPS lançará luz sobre o problema e será elemento balizador para a implantação de uma reforma previdenciária capaz de evitar o colapso das contas públicas no futuro próximo.

8. O passivo atuarial do RGPS, aliás, também não está evidenciado no BGU, fato que foi considerado como distorção relevante na análise das contas da Presidente da República referentes a 2015 e foi objeto de oitiva prévia à emissão do parecer pelo TCU. Grupo de trabalho constituído pela Casa Civil da Presidência da República e pelos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social (extinto) para tratar do assunto, em atendimento a recomendação formulada quando da apreciação das contas de governo referentes a 2013, concluiu que as práticas internacionais e os manuais de estatísticas de finanças públicas e contabilidade aplicada ao setor público recomendam o registro de

valores referentes ao déficit atuarial do RGPS em notas explicativas.

9. Ainda a respeito da falta de transparência, ressalto que as demonstrações financeiras do FRGPS não são divulgadas nos sítios eletrônicos dos órgãos competentes, podendo ser acessadas apenas por meio de consulta ao Siafi, com inegável prejuízo ao exercício do controle social.

10. O art. 8º da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) assim dispõe em seu **caput**, a respeito da transparência ativa das informações:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

(...)

11. Portanto, embora a unidade técnica tenha proposto a expedição de recomendações acerca desses pontos, entendo que caiba determinar ao INSS, com fundamento no princípio da publicidade (art. 37 da CF/88) e no **caput** do art. 8º da Lei 12.527/2011, que passe a divulgar a situação atuarial do RGPS nas notas explicativas das demonstrações financeiras do fundo e que passe a publicar, em sítio eletrônico, as demonstrações financeiras do FRGPS.

12. Quanto às demais constatações, acolho integralmente as manifestações da SecexPrevidência, cujos fundamentos incorporo às minhas razões de decidir, sem prejuízo das considerações que se seguem.

13. Consoante demonstrado pela equipe de auditoria, os créditos tributários referentes às contribuições para o RGPS não quitadas na data prevista, inscritos ou não em dívida ativa, têm sido registrados nas contabilidades da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Ocorre que tais direitos pertencem ao FRGPS e devem ser inseridos em suas demonstrações financeiras.

14. Em que pese a RFB e a PGFN serem responsáveis pelo planejamento e operacionalização da arrecadação e cobrança desses créditos tributários, tal fato não transfere os referidos direitos do FRGPS para aquelas entidades, pois, uma vez arrecadados, os recursos correspondentes são transferidos direta e automaticamente para o fundo. A fim de viabilizar sua atuação, os órgãos de arrecadação e cobrança poderiam valer-se de contas de controle (transitórias), o que não prejudicaria a transparência das demonstrações do FRGPS.

15. Outra distorção apontada pela equipe refere-se à manutenção de saldo elevado na rubrica Créditos por Danos ao Patrimônio, que registra, em sua quase totalidade, valores pagos indevidamente a beneficiários e que são passíveis de recuperação. Em 2015, essa conta somou R\$ 2,6 bilhões, ao passo que os valores recuperados não ultrapassaram R\$ 42 milhões, ou seja, menos de 2% do saldo.

16. Essa prática constitui superavaliação do ativo do fundo, pois é sabido que esses direitos provavelmente não são realizáveis. Para esse tipo de situação, a ciência contábil prevê a adoção de ajuste para perdas, devendo a metodologia utilizada para essa correção ser explicitada em notas explicativas, a bem da transparência e do princípio da prudência.

17. Por oportuno, saliento que a ausência de notas explicativas é uma falha grave verificada nas demonstrações do FRGPS, o que dificulta, ou mesmo inviabiliza, a compreensão de alguns aspectos relevantes do patrimônio do fundo. Chama a atenção, por exemplo, que a conta Ajuste de Perdas de Dívida Ativa Não Tributária apresente saldo de R\$ 5,3 bilhões, correspondente a 96% do saldo da rubrica por ela ajustada, sem que haja qualquer esclarecimento acerca da metodologia utilizada e da memória de cálculo. Embora se saiba que a recuperação da dívida ativa é sempre um processo árduo, é necessário que se explique por que o fundo admite que apenas 4% desses ativos tendem a ser realizados.

18. Em relação ao registro do patrimônio imobiliário, a auditoria apontou impropriedade no

uso de contas do Ativo Imobilizado, uma vez que todos os imóveis do fundo são não operacionais e, portanto, deveriam ser considerados como investimentos pela instituição. Os imóveis que não são usados para fins administrativos e/ou operacionais devem, segundo os preceitos contábeis, ser contabilizados como Propriedades para Investimentos ou Ativo Não Circulante Mantido para Venda. Cabe, portanto, recomendar ao INSS que efetue a classificação adequada do acervo imobiliário nas próximas demonstrações.

19. A equipe de auditoria relatou, ainda, que 44 unidades gestoras do FRGPS encerraram o exercício com registro de restrições na conformidade contábil, ou seja, não conseguiram obter dos respectivos contadores a certificação dos demonstrativos contábeis gerados pelo Siafi. Concorde com a unidade técnica em recomendar ao gestor do FRGPS que passe a consultar mensalmente a conformidade contábil das UGs sob sua responsabilidade, a fim de providenciar a solução junto às áreas envolvidas, evitando que as ocorrências de restrições ultrapassem o exercício corrente.

20. Por fim, o titular da SecexPrevidência salientou que a extensão dos testes e análises efetuados na auditoria não pretendeu alcançar o nível exigido pelas normas internacionais para emissão da chamada “asseguração razoável”, mas foi suficiente para a “asseguração limitada”. Isso significa que não é possível emitir uma “opinião de auditoria” mas sim uma “conclusão”. Mais especificamente, trata-se de uma “conclusão com ressalvas”.

21. Concorde com o secretário da unidade técnica e faça minha a conclusão da equipe:

Com base nos procedimentos realizados, descritos neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações constantes nos demonstrativos financeiros do Fundo do Regime Geral da Previdência Social (notadamente no Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Variações Patrimoniais), do exercício de 2015, não estão apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com as normas dispostas na Lei 4.320/1964, Lei Complementar 101/2000, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Públicos (MCASP 6ª Ed.) e demais normativos infralegais, exceto pelas seguintes ressalvas:

- I. Subavaliação do ativo do Fundo do Regime Geral de Previdência Social em razão da ausência de registros dos créditos tributários a receber e da dívida ativa tributária;
- II. Superavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio;
- III. Não divulgação dos critérios de ajuste para perdas que representa 96% da dívida ativa não tributária do FRGPS;
- IV. Inexatidão na classificação contábil dos imóveis do FRGPS;
- V. Ausência de divulgação de Notas Explicativas às demonstrações financeiras do FRGPS;
- VI. Ausência de divulgação das demonstrações financeiras individuais do FRGPS;
- VII. Restrições contábeis; e
- VIII. Falta de evidenciação da situação atuarial do Regime Geral de Previdência Social.

22. Deixo, no entanto, de reproduzir essa conclusão no corpo da minuta de acórdão ora proposta, conforme sugerido pela unidade técnica, porque adoto, aqui, o mesmo padrão dos acórdãos 1.471/2016 e 1.540/2016, ambos do TCU-Plenário, que apreciaram, respectivamente, auditorias financeiras na dívida pública e nos ativos de maior materialidade da STN.

Por todo o exposto, VOTO por que o Tribunal adote a deliberação que ora submeto a este Colegiado.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 6 de julho de 2016.



Ministro VITAL DO RÊGO
Relator

ACÓRDÃO Nº 1749/2016 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 031.235/2015-8.
2. Grupo I – Classe de Assunto: V – Relatório de Auditoria.
3. Responsáveis: Carlos Eduardo Gabas (067.194.598-05); Elisete Berchiol da Silva Iwai (045.667.238-95); Miguel Soldatelli Rossetto (297.325.140-00).
4. Órgãos: Fundo do Regime Geral de Previdência Social; Instituto Nacional do Seguro Social.
5. Relator: Ministro Vital do Rêgo.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social (SecexPrevi).
8. Representação legal: não há.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos que tratam de auditoria financeira realizada no Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS) com o objetivo de verificar as demonstrações contábeis relativas ao exercício 2015;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, em:

9.1. determinar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU, que, nas próximas demonstrações financeiras anuais do FRGPS:

9.1.1. divulgue, em notas explicativas, a situação atuarial do RGPS, contemplando, além das informações atuariais gerais do RGPS, dados de contribuições e despesas a valor presente, bem como déficit atuarial do RGPS, em consonância com os resultados do grupo de trabalho constituído pela Portaria Conjunta 218, de 19/12/2014, da Casa Civil da Presidência da República e Ministérios da Fazenda e da Previdência Social para realização de estudos sobre a matéria, em atendimento ao princípio da publicidade inscrito no art. 37 da Constituição Federal e conforme previsto no art. 8º, caput, da Lei 12.527/2011;

9.1.2. constitua ajuste para perdas dos créditos por danos ao patrimônio e divulgue em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste, de modo que a contabilização reflita a real situação dos direitos a receber do FRGPS;

9.1.3. divulgue, em notas explicativas, a metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas, bem como esclarecimentos quanto aos fatores que levaram o fundo a considerar perdas tão significativas na conta Dívida Ativa não Tributária;

9.1.4. divulgue, em sítio eletrônico, as demonstrações financeiras do FRGPS, de forma a promover a gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso e divulgação, em atendimento ao princípio da publicidade inscrito no art. 37 da Constituição Federal e conforme previsto no art. 8º, caput, da Lei 12.527/2011;

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

9.2.1. ao INSS, que:

9.2.1.1. implemente práticas contábeis para classificação do acervo imobiliário do FRGPS, em convergência às normas de contabilidade, de modo que seja possível distribuir os imóveis do FRGPS entre as contas contábeis que melhor expressem a classificação dos bens;

9.2.1.2. elabore, nos exercícios financeiros subsequentes, notas explicativas às Demonstrações Financeiras do FRGPS, que contenham, no mínimo, informações gerais sobre o fundo; resumo das políticas contábeis significativas; informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações financeiras pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica

sejam apresentadas; e outras informações relevantes que possam influenciar a situação financeira do fundo, conforme definido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP);

9.2.1.3. consulte mensalmente a conformidade contábil, no Siafi, das Unidades Gestoras sob sua responsabilidade, a fim de providenciar a solução junto às áreas envolvidas, das ocorrências apontadas, conforme definido na macrofunção 020315 do Siafi, de modo a evitar que as ocorrências de restrições ultrapassem o exercício corrente, em consonância com o Decreto 6.976/2009 e IN-STN 6/2007;

9.2.2. em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), revise o entendimento de contabilização dos créditos tributários e dívida ativa relacionados às contribuições previdenciárias, tendo em vista a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, conforme o conceito de ativo definido no Item 2.2.1 da Parte II do Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) e com fundamento no inciso III do §1º do art. 68 da LRF, c/c o §1º do art. 2º da Lei 11.457/2007, de modo que os reflexos contábeis estejam evidenciados no FRGPS;

9.3. enviar ao Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário, ao Instituto Nacional do Seguro Social, à Secretaria do Tesouro Nacional, à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cópia deste acórdão, bem como do relatório e do Voto que o fundamentam;

9.4. arquivar os presentes autos.

10. Ata nº 26/2016 – Plenário.

11. Data da Sessão: 6/7/2016 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-1749-26/16-P.

13. Especificação do quorum:

13.1. Ministros presentes: Raimundo Carreiro (na Presidência), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Ana Arraes, Bruno Dantas e Vital do Rêgo (Relator).

13.2. Ministros-Substitutos presentes: Augusto Sherman Cavalcanti, Marcos Bemquerer Costa, André Luís de Carvalho e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)
RAIMUNDO CARREIRO
na Presidência

(Assinado Eletronicamente)
VITAL DO RÊGO
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)
PAULO SOARES BUGARIN
Procurador-Geral