



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Fiscal, Financeira, Societária e Econômico-Orçamentária  
Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros

**PARECER SEI Nº 8870/2021/ME**

**Documento Público.** Ausência de classificação por parte do Órgão Consultente.

**Notas SEI nº 14/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME e SEI nº 17/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME.** Processo TCE-ES nº 11487/2015 encaminhado pelo Ministério Público de Contas do Estado do Espírito Santo ao então Ministério da Fazenda, o qual versa sobre consulta formulada pela Câmara Municipal de Vitória relacionada à possibilidade de pagamento de contribuição previdenciária patronal pela Administração Pública, que tenha deixado de ser recolhida, por erro, em tempo oportuno, em caso de a dívida encontrar-se prescrita. **Parecer PGFN/CAT nº 5/2019**, que concluiu no sentido de que, embora extinta a obrigação tributária pela confusão, remanesce a obrigação financeira de o ente público repassar os valores devidos ao fundo previdenciário. **Precedente: Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME.**

Processo SEI nº 10167.106124/2018-96.

**I**

1. A Subsecretaria dos Regimes Próprios de Previdência Social da Secretaria de Previdência encaminha ao exame desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a Nota SEI nº 14/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME (SEI nº 16244239), cujo objeto é o esclarecimento de aspectos relacionados ao recolhimento da contribuição previdenciária a cargo do ente federativo ao seu regime próprio de previdência social, assim como questionamentos acerca dos entendimentos jurídicos constantes do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153) e do Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME (SEI nº 2074555).
2. A problemática submetida ao exame da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional originou-se de consulta formulada pelo Ministério Público de Contas do Estado do Espírito Santo relacionada à possibilidade de pagamento de contribuição previdenciária patronal pela Administração Pública, que tenha deixado de ser recolhida, por erro, em tempo oportuno, em caso de a dívida encontrar-se prescrita.
3. A Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, por intermédio do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153), analisou a natureza jurídica das contribuições descritas no art. 40 da Constituição Federal, a fim de esclarecer se as mencionadas contribuições seriam tributos ou obrigações financeiras, bem como o prazo prescricional desses débitos.
4. A conclusão a que chegou a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários foi no sentido de que, embora extinta, no caso, a obrigação tributária pela confusão, remanesce a obrigação financeira de o ente público repassar os valores devidos ao fundo previdenciário. Nesse sentido, destaca-se do citado parecer, *in verbis*:

*"70. Ante o exposto, conclui-se que as cotas patronais do ente público para o respectivo regime próprio de previdência social são contribuições de natureza tributária. Todavia, enquanto a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não delegarem a sua capacidade ativa, a obrigação tributária será extinta no momento do fato gerador em face da confusão. Logo, sobre elas não incide outra modalidade de extinção do crédito tributário, especialmente, a prescrição e a decadência, uma vez que o crédito tributário já se encontra extinto desde o fato gerador.*

*71. Não obstante, ainda que tenha havido a extinção da obrigação tributária pela confusão, permanece a obrigação financeira de o ente público recolher a cota patronal para o respectivo regime próprio de previdência social, não se aplicando a tal obrigação os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da prescrição e da decadência nas relações de natureza tributária.*

*72. Em face de todo o exposto, sugere-se o retorno do expediente, acompanhado do presente Parecer, ao Ministério Público de Contas do Estado do Espírito Santo, bem como o envio de cópia deste Parecer à Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia para conhecimento e eventuais providências que entender cabíveis."* (Grifou-se)

5. Em face desse entendimento, o processo foi encaminhado a esta Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros, para ciência e ratificação dos termos da supramencionada manifestação jurídica. Na oportunidade, por meio do Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME (SEI nº 2074555), retificou-se a conclusão exposta no Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153) apenas no que se refere à forma de resolução da obrigação. Entendeu-se que, de fato, a obrigação financeira decorrente do não recolhimento da contribuição previdenciária pelo ente público remanesce, todavia, no caso, deveria ser resolvida através de aporte financeiro, na forma do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, cujo teor é o seguinte:

*"Art. 2º A contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.*

*§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários."*

6. No que se refere aos aspectos jurídico-financeiros da consulta ora analisada, a Subsecretaria dos Regimes Próprios de Previdência Social da Secretaria de Previdência discorda da aplicação da interpretação veiculada no Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME (SEI nº 2074555), pois considera que o mecanismo proposto no item 71 do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153), *"além de empregado pela União no que se refere ao RGPS, é, sob o ponto de vista técnico, o que melhor se adequaria, na espécie, por não produzir distorções nos sistemas previdenciários"*.
7. Sob tal perspectiva, com relação à forma de resolução da obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação previdenciária do ente pela confusão, o Órgão Consultente questiona qual orientação deve seguir, se a constante do Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME (SEI nº 2074555) ou do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153).

**II**

8. Inicialmente, torna-se importante destacar que, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>[1]</sup>, a consultoria e assessoria jurídicas em assuntos de natureza financeira em geral cabe a esta Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros.
9. Fixada tal premissa, e considerando as elucidações constantes da Nota SEI nº 14/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME (SEI nº 16244239) quanto à natureza e finalidade dos aportes destinados ao restabelecimento do equilíbrio financeiro e dos aportes e contribuições voltados à promoção do equilíbrio atuarial do sistema previdenciário, entende-se ser o caso de revisão do entendimento exposto no Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME (SEI nº 2074555) e consequente ratificação da conclusão fixada

no item 71 do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153).

10. Não obstante a extensão dos argumentos levantados pela área técnica sobre o tema discutido, reputa-se de suma relevância que os mesmos sejam aqui destacados, *in verbis*:

**“V – DAS RAZÕES TÉCNICAS DE NÃO SE PODER CONSIDERAR O APORTE PARA RESTABELECIMENTO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO COMO SUCEDÂNEO DE OBRIGAÇÃO FINANCEIRA ORIGINADA DA CONTRIBUIÇÃO DO ENTE, QUE SE DESTINA À PROMOÇÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL.**

41. Embora comumente tratados como fórmula única e de constituírem uma mesma expressão na linguagem técnica e normativa, o equilíbrio financeiro e o equilíbrio atuarial não se confundem, referindo-se a aspectos diversos da equação pretendida pelo legislador constitucional derivado, operando, assim, sobre um recorte próprio da relação entre as despesas e receitas previdenciárias e apresentando, dessa forma, cada um deles, características técnicas peculiares e consequências práticas específicas.

42. Os dois conceitos estão apresentados na Portaria MF nº 464, de 2018, que define **equilíbrio financeiro** como a garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro.

43. O **equilíbrio financeiro**, então, consiste na equivalência entre receitas e despesas no curto prazo, o que torna essa equação bastante sensível às oscilações do fluxo de entrada e saída de recursos em cada ano, razão pela qual o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, prevê que, ocorrendo insuficiência de recursos financeiros para pagamento dos benefícios previdenciários, ou seja, verificando-se **deficit financeiro** em determinado período, caberá ao respectivo ente federativo efetuar a sua cobertura.

44. O registro, a mensuração e a evidenciação do equilíbrio financeiro são obtidos por meio da apuração realizada em avaliação financeira do RPPS, que levará em consideração o cômputo do resultado financeiro do regime, confrontando-se as receitas e as despesas apuradas no exercício financeiro de referência, podendo haver superavit ou deficit financeiro. **Caso as receitas auferidas pelo regime próprio sejam suficientes para o pagamento das obrigações (despesas) com aposentados e pensionistas em cada exercício financeiro, o sistema apresentará equilíbrio ou um superavit financeiro.**

45. **Porém, quando as receitas auferidas não forem suficientes para o pagamento mensal das despesas com inativos e pensionistas, ocorrendo a insuficiência prevista no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, o RPPS apresentará deficit financeiro.**

46. **O deficit financeiro é característico de regimes próprios que não promoveram o equacionamento do seu deficit atuarial, operando, muitas vezes, diversamente ao que estabelece o art. 40 da Constituição Federal, sob regime de repartição simples, em que toda a receita auferida é destinada ao pagamento das despesas previdenciárias em cada competência, situação que pode-se verificar, também, no caso do Fundo em Repartição instituído por ocasião de segregação da massa, que funcione sob idênticas condições, conforme será melhor esclarecido mais à frente.**

47. **Diferentemente do equilíbrio financeiro, que é estimado sob o mero ponto de vista da entrada e saída de recursos no curto prazo, a promoção do equilíbrio atuarial pressupõe o balanço estrutural do sistema de previdência, realizado por meio de avaliação atuarial, em que se assegura, em valores atuais, que o conjunto das contribuições que serão vertidas, associado ao patrimônio de que dispõe o regime próprio, seja igual ao montante do que será pago a título de prestações previdenciárias.**

48. Nesse sentido, a Portaria MF nº 464, de 2018, define o **equilíbrio atuarial** como a garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e as obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo. **Trata-se, portanto, de equação em que existe correspondência, a valor presente, entre a totalidade dos ativos vinculados ao RPPS, acréscimos do fluxo das receitas estimadas, e as obrigações projetadas, apurados atuarialmente.**

49. E é, justamente, para assegurar esse equilíbrio, que a Lei nº 9.717, de 1998, determina a necessidade de realização periódica da avaliação atuarial do RPPS, estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo principal de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano, não apenas daqueles com vencimento no próprio exercício, propósito perseguido pela avaliação financeira, mas de todas as prestações que se vencerão até a morte do último beneficiário do plano.

50. Para tanto, o art. 47 da Portaria MF nº 464, de 2018, determina que a avaliação atuarial deve indicar o plano de custeio necessário para a cobertura do custo normal e do custo suplementar do plano de benefícios do regime, assegurando o seu equilíbrio atuarial. Os conceitos desses custos são apresentados no Anexo da referida Portaria:

16. **Custo normal:** o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.

17. **Custo suplementar:** o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinado à cobertura do tempo de serviço passado, ao equacionamento de deficit gerados pela ausência ou insuficiência de aliquotas de contribuição, inadequação das bases técnicas ou outras causas que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários à cobertura das provisões matemáticas previdenciárias, de responsabilidade de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.

51. **Importante frisar que, diferentemente dos aportes previstos no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, cuja implementação se destina a assegurar o equilíbrio financeiro do RPPS mediante a cobertura de eventual déficit dessa natureza, as contribuições normal e suplementar a cargo do ente federativo (patronais), definidas na avaliação atuarial e instituídas em lei para o financiamento do regime, compreendem transferências ao sistema previdenciário destinadas a promover o seu equilíbrio atuarial.**

52. Com efeito, considerando-se a natureza e funcionalidade securitárias dessas contribuições, sua instituição tem por finalidade precípua estruturar atuarialmente, e não sob o aspecto meramente financeiro, o custeio previdenciário, suprindo as necessidades de financiamento do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios (custo normal) e as necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinadas à cobertura do tempo de serviço passado e ao equacionamento de deficit atuariais gerados, dentro outros, inclusive, pela ausência ou insuficiência de contribuição (custo suplementar).

53. De forma simplificada, pode-se dizer que as contribuições para a cobertura do custo normal visam garantir que os recursos necessários para o pagamento dos benefícios projetados para o servidor ativo, a serem vertidos entre a data focal da avaliação atuarial (31 de dezembro de cada exercício) e a data prevista para que sejam cumpridos os critérios de elegibilidade aos benefícios (geralmente, idade e tempo de contribuição), sejam constituídos, independentemente do período de contribuição anterior a essa data.

54. Nesse contexto, ao constituir as reservas previdenciárias ao longo do tempo, conforme estabelecido na avaliação atuarial e suas revisões anuais, **as contribuições do ente e dos segurados e beneficiários para cobertura do custo normal compõem um dos mais importantes meios de que dispõe o sistema de previdência para a consecução do seu equilíbrio atuarial.**

55. **Quanto às contribuições relativas ao custo suplementar, esses ingressos visam recompor as reservas que deveriam estar constituídas na data focal da avaliação atuarial. Caso os ativos garantidores acumulados pelo RPPS não sejam suficientes para cobrir os benefícios já concedidos e o direito já acumulado pelo servidor em atividade em relação ao tempo de contribuição já incorrido, tem-se deficit atuarial a ser equacionado, o que ocorre na grande maioria desses regimes.**

56. A EC nº 103, de 2019, passou a denominar de “contribuição ordinária” a contribuição para a cobertura do custo normal e de “contribuição extraordinária” aquela referente à cobertura do custo suplementar.

57. Em caso de a avaliação atuarial, no encerramento do exercício, apurar deficit atuarial, a Portaria MF nº 464, de 2018, em seu art. 53, define as medidas a serem adotadas e implementadas para o seu equacionamento, *in verbis*:

Art. 53. No caso de a avaliação atuarial de encerramento do exercício apurar deficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento.  
(...)

§ 2º O equacionamento do deficit atuarial poderá consistir:

I - em plano de amortização com contribuição suplementar, na forma de aliquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;

II - em segregação da massa; e

III - complementarmente, em:

- a) aporte de bens, direitos e ativos, observado o disposto no art. 62;
- b) aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e
- c) adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS e da identificação e controle dos riscos atuariais do regime, conforme art. 73.

58. O equacionamento do déficit atuarial é condição fundamental para que seja promovido o restabelecimento do equilíbrio preconizado no art. 40 da Constituição Federal, constituindo, as técnicas atuariais dispostas nos incisos I a III acima copiados, os instrumentos com que, precipuamente, aquele propósito deverá ser perseguido.

59. A implementação de plano de amortização, que deverá ser estabelecido em lei pelo ente federativo, observados os parâmetros definidos na Portaria MF nº 464, de 2018, em especial em seus arts. 48 e 54, e na Instrução Normativa SPREV nº 07, de 21 de dezembro de 2018, poderá consistir no estabelecimento de contribuição patronal suplementar na forma de alíquotas, ou aportes periódicos de recursos com valores preestabelecidos, para cobertura do déficit atuarial.

60. Reafirme-se, portanto, que essa contribuição e aportes, destinados à amortização do déficit atuarial (contribuição extraordinária), e a contribuição normal (contribuição ordinária), necessários à formação da poupança do sistema previdenciário e à consecução do seu equilíbrio atuarial, integrando o aspecto relativo ao caráter contributivo dos RPPS previsto no caput do art. 40 da Constituição Federal e no inciso III do art. 1º da Lei nº 9.717, de 1998, não se confundem com as transferências eventuais previstas no § 1º do art. 2º dessa Lei, alocadas para a cobertura de déficit financeiro.

61. Acerca das diferenças existentes entre as transferências a que se refere o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, e as promovidas a título de contribuição previdenciária, importante ressaltar, ainda, que, mesmo que possa atuar como mecanismo que opera em relação ao equilíbrio financeiro, a contribuição ordinária não é tecnicamente concebida para esse propósito, conforme já esclarecido, funcionando nessa condição apenas excepcionalmente, seja na hipótese do Fundo em Repartição, para os RPPS que tenham equacionado o seu déficit mediante a segregação da massa, ou de sistemas em que não foi promovida qualquer forma de equacionamento, quando, nesta última hipótese, que, repita-se, contraria as disposições do art. 40 da Constituição Federal, e na do Fundo em Repartição, as reservas financeiras forem insuficientes para as despesas, em cada competência, com benefícios concedidos, situação que não deve ocorrer no que se refere a regimes ou Fundos superavitários ou atuarialmente em equilíbrio, que têm como pressuposto fundamental, necessário a que seja possível a formação da poupança previdenciária, a presença do equilíbrio financeiro.

62. A segunda medida destinada ao equacionamento do déficit atuarial do RPPS, cuja apresentação interessa à presente discussão, é a segregação da massa, técnica de modelagem atuarial adotada na hipótese da inviabilidade do plano de amortização e que consiste na separação dos segurados vinculados ao regime em dois grupos distintos, cada um pertencente a um fundo de previdência específico, denominados Fundo em Repartição e Fundo em Capitalização (anteriormente designados, na Portaria MPS nº 403, de 2008, de Plano Financeiro e Plano Previdenciário, respectivamente), conforme dispõe o art. 56 da Portaria MF nº 464, de 2018:

Art. 56. Poderá ser implementada a segregação da massa dos beneficiários do RPPS, divididos entre o Fundo em Repartição e o Fundo em Capitalização, para o equacionamento do déficit do regime, observados os seguintes parâmetros:

I - atendimento aos princípios da eficiência e economicidade na alocação dos recursos financeiros do regime e na composição das submassas;

II - o Fundo em Repartição será constituído por um grupo fechado em extinção, sendo vedado o ingresso de novos segurados, os quais deverão ser alocados no Fundo em Capitalização;

III - para a definição da composição da submassa do Fundo em Capitalização, deverá ser considerado que a esse fundo serão vinculados os saldos de todos os recursos financeiros do RPPS acumulados anteriormente à implementação da segregação, para fazer frente aos compromissos desse grupo; e

IV - não se estabeleçam datas futuras para a composição da submassa do Fundo em Capitalização, à exceção, no que se refere ao parâmetro relativo ao ingresso de segurados ativos no ente federativo, do prazo previsto no art. 49 do início do funcionamento do Regime de Previdência Complementar cujo pedido tenha sido protocolado junto ao órgão federal competente dentro daquele prazo, conforme comprovação apresentada à Secretaria de Previdência.

63. A segregação da massa dos segurados representa a separação, a partir de parâmetros de corte (geralmente uma data de ingresso dos servidores), dos segurados e beneficiários vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Fundo em Repartição e o Fundo em Capitalização, considerando-se implementada a partir do seu estabelecimento em lei específica do ente federativo, acompanhada pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes.

64. Trata-se de estruturação atuarial do sistema de previdência que visa possibilitar o seu financiamento, parte sob regime orçamentário, de repartição (Fundo em Repartição), e parte sob o regime de capitalização, de constituição de reservas para garantia do pagamento dos benefícios futuros (Fundo em Capitalização).

65. O Fundo em Repartição, estruturado somente no caso de segregação da massa, é a única hipótese, prevista na legislação previdenciária, em que se admite o regime financeiro de repartição simples para os benefícios de aposentadorias e pensão por morte no âmbito dos regimes próprios e, mesmo assim, somente como medida de transição para o regime em capitalização, que é retomado e implementado, para a outra parte da massa, com a criação simultânea do Fundo em Capitalização, razão pela qual, nos termos do inciso II do art. 56 da Portaria MF nº 464, de 2018, aquele primeiro Fundo constitui grupo fechado em extinção, vedado ao ingresso de novos segurados, os quais deverão ser alocados ao fundo capitalizado.

66. O modelo atuarial do Fundo em Repartição prevê que as contribuições, a serem pagas pelo ente federativo e pelos servidores ativos, inativos e pensionistas a ele vinculados, são fixadas para cobrir o custo normal, mas sem o estabelecimento de alíquotas extraordinárias (suplementares). Então, tratando-se de Fundo em Repartição, nunca existirá o propósito de promoção de equilíbrio atuarial, mas, apenas, de sua equação financeira. Como a situação do Fundo em Repartição é, em regra, deficitária, esse fundo necessitará de sucessivos aportes financeiros do ente federativo.

67. Assim, em caso de insuficiência das contribuições ordinárias para o pagamento dos benefícios devidos aos aposentados e pensionistas do Fundo em Repartição, a unidade da Federação fará sua cobertura por meio de transferências financeiras, na forma prevista no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, operações que, importante mencionar, não se dão com a alteração da fonte de recursos originária, não havendo, portanto, execução orçamentária de receita e despesa intraorçamentária relativa a esses montantes (ou seja, os recursos são registrados como despesa de pessoal do próprio ente federativo, ingressando como receita para cobertura de insuficiência financeira no sistema previdenciário).

68. Apesar de não visar ao equilíbrio atuarial do Fundo em Repartição, a segregação da massa é uma medida para equacionar o déficit atuarial do RPPS como um todo, aplicada quando o estabelecimento de plano de amortização torna-se inviável para o ente federativo, que, em face de déficit atuarial extremamente elevado, já não é capaz de arcar com os percentuais de alíquotas extraordinárias ou de aportes preestabelecidos necessários para garantir a solvência e a liquidez do plano de benefícios em relação à totalidade dos segurados do regime, mantendo nível de arrecadação de contribuições e acumulação de reservas compatível com as suas obrigações futuras.

69. No que se refere ao Fundo em Capitalização, o sistema é estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do regime próprio, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente, segundo os conceitos do regime financeiro de capitalização, para os benefícios programados, e do regime financeiro de repartição de capitais de cobertura para os benefícios de risco (aposentadoria por incapacidade permanente para o trabalho e pensão por morte do servidor ativo).

70. Outro importante aspecto que também marca a distinção entre transferência de recursos ao regime próprio para o restabelecimento do equilíbrio financeiro (cobertura de insuficiência financeira) ou para a promoção do seu equilíbrio atuarial, é a circunstância de, em um e outro caso, ser ou não possível a dedução, pelo ente político, do correspondente gasto para fins de apuração dos limites, fixados na LRF, de sua despesa com pessoal. Essa possibilidade é admitida no caso da parcela da despesa com aposentados e pensionistas custeada com recursos provenientes de transferências destinadas à promoção do equilíbrio atuarial, mas vedada na hipótese das transferências previstas no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, nos termos do disposto, respectivamente, na alínea "c" do inciso VI do § 1º e no § 3º do art. 19 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

71. Assim, as despesas custeadas com os recursos transferidos pelo Tesouro do ente para fazer face ao déficit financeiro do exercício não podem ser deduzidas para o cálculo do limite da despesa com pessoal previsto na LRF, pois constituem parcela da despesa com inativos e pensionistas de responsabilidade do próprio ente federado, cuja entrega se dá na forma de cobertura de insuficiência para promoção do equilíbrio financeiro do RPPS, não se constituindo, pois, nas transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime próprio de que trata o dispositivo acima mencionado.

72. Os aportes para restabelecimento do equilíbrio financeiro, realizados mediante a cobertura de insuficiências eventuais, diferem, assim, em sua natureza, funcionalidade e finalidade, dos ingressos que compõem o plano de custeio do RPPS, que se destinam à manutenção do equilíbrio atuarial, distinção que é evidenciada, inclusive, na especificidade dos respectivos registros contábeis previstos no PCASP.

73. Não são, assim, transferências ao regime próprio passíveis de substituírem-se ou sucederem-se, reciprocamente, como sugerido na parte final do PARECER SEI Nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME, entendimento que, caso adotado, poderia conduzir à situação que, na prática, comprometeria ou inviabilizaria, mesmo, o caráter contributivo e o funcionamento eficiente e econômico dos regimes próprios de acordo com critérios que lhes assegurem equilíbrio financeiro e atuarial.

74. *Com efeito, uma vez que a obrigação financeira do ente federativo prevista no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, somente exsurge da situação aí descrita, ou seja, apenas se houver insuficiência de dinheiro para o pagamento dos benefícios concedidos em determinada competência, e em nenhuma outra hipótese, ocorrendo a extinção da obrigação tributária relativa à contribuição do ente em face da confusão, somente nos RPPS com Fundo em Repartição financeiramente deficitário ou nos regimes próprios, em mesma situação, que operam em desacordo com as diretrizes do art. 40 da Constituição Federal, ou seja, em regime financeiro de repartição simples, poderia haver algum ingresso de recurso por força daquele dispositivo legal.*

75. *Considerando-se tal circunstância, para as unidades da Federação que mantêm regimes que não apresentam déficit financeiro (atualmente, a maioria dos RPPS), não existiria a obrigação prevista no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, e, portanto, a transferência de recursos aí determinada. Assim, na hipótese de não ter sido delegada, pelo ente federativo, a capacidade tributária ativa no que se refere às contribuições sociais aqui tratadas, estará definitivamente extinta, pela confusão, e, portanto, sem qualquer possibilidade de pagamento, a obrigação relativa à contribuição do ente.*

76. *Tal fato equivale, na prática, à dispensa, nesses casos, da cota patronal (ordinária e extraordinária) que deixaria de ingressar nos cofres da entidade de previdência, o que, além de produzir gravíssimos efeitos a curto, médio e longo prazos para a sustentabilidade desses regimes, poderia caracterizar fraude orçamentária, dado o caráter vinculado da verba destinada a fundo previdenciário.*

77. *Nesse contexto é que, em relação às dívidas da União com o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), tem-se entendido que remanesce obrigação financeira do órgão federal de repassar os valores devidos, ainda que ocorrida a confusão, conforme informado no PARECER PGFN/CAT/Nº 5/2019, cujo item 68 conclui na forma a seguir:*

68. *Assim, apesar de extinta a obrigação tributária pela confusão, permanece a obrigação de respeitar a destinação da verba ao fundo previdenciário, uma vez que a respectiva verba é vinculada. Nem poderia ser de outra forma, sob pena de possibilitar fraudes orçamentárias.*

78. *No modelo previdenciário preconizado no art. 40 da Constituição Federal, não há como admitir-se mecanismo de resolução de dívida que, em qualquer hipótese, venha a excluir a contribuição do ente federativo, fórmula juridicamente inconcebível uma vez que consubstancia inobservância clara e direta de inúmeros princípios constantes daquela Carta, mormente os da eficiência, da economicidade, do caráter contributivo e do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS.*

79. *Mas o expediente é, também, impensável sob a perspectiva técnica, pois, além de fazer retornar esses sistemas ao paradigma de previdência social pré-EC nº 20, de 1998, em que não se exigia a participação contributiva de nenhuma das esferas de governo para formação de poupança previdenciária, levará as administrações públicas, menos responsáveis, que tenham delegado sua capacidade tributária ativa a revogar essa delegação, com vistas a não mais pagar contribuição ao seu regime de previdência, esgotando-se, rapidamente, as reservas previdenciárias até então acumuladas.*

80. *Dessa forma, diante dos argumentos aqui apresentados, esta área técnica reputa que a mecanismo proposto no PARECER SEI Nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME não se ajusta ao modelo, especificidades e circunstâncias sob que operam os regimes próprios, não se apresentando, assim, no que se refere a esses sistemas previdenciários, como a forma mais adequada de resolução da obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação tributária pela confusão, insuficiência que, destaque-se, não se vislumbra na fórmula sugerida no PARECER PGFN/CAT/Nº 5/2019, que, seguindo prática já adotada no que se refere ao RGPS, conforme acima mencionado, atenderia, também, a natureza contributiva dos RPPS, constituindo, pois, sob o ponto de vista desta Secretaria, solução técnica e juridicamente mais apropriada.” (Grifou-se)*

11. Após as considerações e elucidações realizadas pela área técnica, verifica-se que, de fato, a norma constante do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 1998, somente se aplica se houver déficit financeiro para pagamento dos benefícios concedidos em determinada competência, não alcançando a hipótese de não recolhimento de contribuições (ordinárias e extraordinárias), a qual pode conduzir o sistema previdenciário a eventual déficit atuarial.

12. Dessa forma, quanto ao questionamento constante do subitem I do item 93 da Nota SEI nº 14/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME (SEI nº 16244239), **ratifica-se o entendimento exposto no item 71 do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019** (SEI nº 1856153), no sentido de que **remanesce a obrigação financeira do ente federativo de repassar os valores devidos em face do não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais**, observando-se a destinação da verba a destinação do fundo previdenciário, uma vez que a respectiva verba é vinculada, **com a consequente revogação do Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME** (SEI nº 2074555), ante a sua incompatibilidade com o entendimento aqui externado.

### III

13. Quanto aos demais questionamentos registrados na Nota SEI nº 14/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME (SEI nº 16244239), torna-se importante salientar que, em decorrência de reunião virtual ocorrida entre técnicos e autoridades da SEPRT e esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no dia 17 de junho do corrente ano, entendeu-se, por bem, esclarecê-los por meio de nota técnica complementar.

14. Nesse contexto, em complemento à Nota SEI nº 14/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME (SEI nº 16244239), foi editada a Nota SEI nº 17/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME (SEI nº 16645426), através da qual foram elucidadas e reformuladas os questionamentos constantes da primeira manifestação, os quais passaram a ter o seguinte teor, *in verbis*:

*"A) ente federativo que não tenha delegado sua capacidade tributária ativa (RPPS sem personalidade jurídica):*

**Item I:** *uma vez que a interpretação constante do PARECER PGFN/CAT/Nº 5/2019, acerca da forma de resolução da obrigação financeira que surge após a extinção da obrigação tributária pela confusão, é a que melhor se adequaria à forma de operação dos RPPS, pergunta-se se esta Secretaria deveria seguir aquela orientação no que se refere a esse aspecto, considerando superada a veiculada no PARECER SEI Nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME, que aparentemente entendeu que aquela obrigação financeira se resolveria pela mera aplicação do mecanismo previsto no § 1º do art. 2º da 9.717, de 1998, que trata da cobertura da insuficiência financeira.*

**Item II,** *indagações nos seguintes subitens:*

**II.1:** *se haveria prescrição da obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação tributária pela confusão (aplicando-se a regra prevista no Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, por exemplo, ou outra cabível, se existente).*

**II.2:** *havendo a prescrição questionada no item II.1 acima, como deve a SPREV atuar (ou seja, se de ofício ou somente por provocação do interessado) nas situações em que ocorram obrigações financeiras prescritas nos processos administrativos previdenciários (PAP) ou nas atividades de auditoria indireta de análise das informações recebidas e registro das correspondentes irregularidades no CADPREV.*

**II.3:** *havendo a prescrição questionada no item II.1 acima, qual marco deve ser utilizado para a sua verificação; e, decidindo-se, em resposta ao item II.1, que não haja a prescrição da obrigação financeira, pergunta-se se deveria considerar a prescrição da ação punitiva deste órgão prevista na Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999, caso essa norma seja aplicável, conforme questionamento constante do subitem III abaixo.*

**II.4:** *havendo a prescrição questionada no item II.1 acima, se existe prescrição no caso dos parcelamentos previdenciários e como verificar a sua ocorrência (lembrando que tanto os regimes próprios com personalidade jurídica, como os sem personalidade jurídica celebram acordos de parcelamento com o respectivo ente federativo).*

**Item IV:** *havendo a prescrição questionada no item II.1 acima, perquire-se acerca das causas que a afastam (tais como suspensão, interrupção, etc.).*

*B) ente federativo que tenha delegado sua capacidade tributária ativa (RPPS com personalidade jurídica):*

**Item II,** *indagações nos seguintes subitens:*

**II.2:** *como deve a SPREV atuar (ou seja, se de ofício ou somente por provocação do interessado) nas situações em que existam contribuições previdenciárias a cargo do ente prescritas (ocorrência de prescrição tributária) nos processos administrativos previdenciários (PAP) ou nas atividades de auditoria indireta de análise das informações recebidas e registro das correspondentes irregularidades no CADPREV.*

**II.3:** qual marco deve ser utilizado para a verificação da prescrição de débitos previdenciários no caso de ente federativo que delegou a capacidade tributária ativa ao regime próprio.

**II.4:** se existe prescrição no caso dos parcelamentos previdenciários e como verificar a sua ocorrência.

**Item IV:** perquire-se acerca das causas que afastam a prescrição (tais como suspensão, interrupção, etc.).

**C) questionamento relativo a eventual prescrição da ação punitiva da SPREV:**

**Item III:** embora as atividades de auditoria direta e indireta desenvolvidas pela SPREV objetivem apurar infração à legislação federal aplicável aos RPPS, possibilitando a ação punitiva prevista no art. 7º da Lei nº 9.717, de 1998, existe dúvidas se sobre elas incidiria as disposições da Lei nº 9.873, de 1999, esclarecimento que se mostra relevante para fins de delimitar o alcance da ação deste órgão, inclusive no que se refere à verificação do cumprimento, pelos entes federativos, de suas obrigações contributivas e financeiras em relação aos respectivos regimes próprios. Questiona-se, ainda, se a prescrição aí prevista está sujeita a causas que a afastam (tais como suspensão, interrupção, etc.)."

15. Tendo em vista os aspectos envolvidos nos questionamentos acima transcritos, é de se ressaltar que compete a esta Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros tão somente o exame daqueles que digam respeito à matéria jurídico-financeira, quais sejam, os constantes dos itens **A.I, A.II.1, A.II.2, A.II.3, A.II.4 e A.IV**.
16. No que se refere ao questionamento inserido no item **A.I**, o mesmo **já se encontra elucidado na segunda parte da presente manifestação jurídica**.
17. No item **A.II.1**, o Órgão Consulente indaga se se aplica o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, à obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação tributária do ente pela confusão, no caso das unidades subnacionais que não tenham delegado sua capacidade tributária ativa.
18. Consoante explicitado no Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153), na hipótese em questão, quando o ente público efetua o pagamento da cota patronal, não há entrada de ativos nos cofres públicos, mas sim saída, pelo menos do orçamento público geral, pois, como a verba é vinculada ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.717, de 1998, ela será remetida ao respectivo fundo. Não se trata, pois, de receita, mas sim de despesa.
19. Quando o responsável pelo recolhimento da cota patronal é o próprio ente federado, sendo a gestão do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) atribuída a órgão da administração direta, portanto, sem personalidade jurídica, ocorre o instituto da confusão no caso de não recolhimento, haja vista que o ente se torna credor e devedor de si mesmo. Nesse caso, não haverá crédito tributário a ser constituído por meio do lançamento em face da própria administração pública direta. Todavia, remanesce, no caso, o dever de repasse da referida verba ao respectivo Fundo Previdenciário, por se tratar de obrigação de natureza financeira. Com efeito, embora a obrigação tributária tenha sido extinta pela confusão, permanece a obrigação financeira do ente de repassar os valores devidos ao Fundo Previdenciário, pelo simples fato de essa receita ser vinculada.
20. Dito isso, passa-se ao exame da aplicação, ou não, do Decreto nº 20.910, de 1932, à obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação tributária do ente pela confusão.
21. O Decreto nº 20.910, de 1932, regula a prescrição quinquenal relativamente às dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, dispondo que o prazo prescricional de todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Pública é de cinco anos. Daí se pode inferir que o decreto em referência alcança apenas eventual pretensão de terceiros perante a Fazenda Pública, não podendo ser invocado por esta em face dela mesma. No caso, reputa-se válido o provérbio segundo o qual ninguém pode pretender se beneficiar com a própria torpeza. Com efeito, a invocação da aplicação do Decreto nº 20.910, de 1932, no caso sob exame, pelo próprio ente federado que deixou de recolher a cota patronal configuraria uma situação um tanto esdrúxula.
22. Logo, em resposta ao questionamento constante do item **A.II.1**, entende-se que a regra prevista no Decreto nº 20.910, de 1932, não se aplica à hipótese aventada, qual seja, à obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação tributária do ente pela confusão, devendo ser mantida, portanto, a exigência do seu adimplemento para fins de emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP).
23. Em face de tal entendimento, os questionamentos constantes dos itens **A.II.2, A.II.3, A.II.4 e A.IV** restam prejudicados.
24. Quanto aos questionamentos expostos na **alínea "B"**, verifica-se que, em razão da matéria, os mesmos devem ser encaminhados ao exame da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.
25. Finalmente, quanto ao disposto na **alínea "C"**, entende-se que, em razão da matéria, o questionamento ali formulado deve ser submetido à análise Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria de Previdência, Emprego e Trabalho.

#### IV

26. Ante o exposto, no que toca exclusivamente aos aspectos jurídico-financeiros da consulta, responde-se ao Órgão Consulente da seguinte forma:
- a) **item A.I:** ratifica-se o entendimento exposto no item 71 do Parecer PGFN/CAT nº 5/2019 (SEI nº 1856153), no sentido de que **remanesce a obrigação financeira do ente federativo de repassar os valores devidos em face do não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais**, observando-se a destinação da verba ao fundo previdenciário, uma vez que a respectiva verba é vinculada, **com a consequente revogação do Parecer SEI nº 135/2019 /CAF/PGACFFS/PGFN-ME** (SEI nº 2074555);
- b) **item A.II.1:** a regra prevista no Decreto nº 20.910, de 1932, não se aplica à hipótese aventada, qual seja, à obrigação financeira que remanesce após a extinção da obrigação tributária do ente pela confusão, devendo ser mantida, portanto, a exigência do seu adimplemento para fins de emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP);
- c) **itens A.II.2, A.II.3, A.II.4 e A.IV:** prejudicados em decorrência do entendimento exposto no item A.II.1;
- d) **questionamentos constantes da alínea "B":** fogem à competência desta Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros, devendo ser encaminhados, em razão da matéria, ao exame da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários; e
- e) **questionamento constante da alínea "C":** foga à competência desta Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros, devendo ser submetido, em razão da matéria, ao exame da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria de Previdência, Emprego e Trabalho.

À consideração superior.

Brasília, 24 de junho de 2021.

Documento assinado eletronicamente  
**FERNANDA RIBEIRO GANEM LAEBER**  
 Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS FINANCEIROS.

Documento assinado eletronicamente

**VINÍCIUS VASCONCELOS LESSA**  
Coordenador-Geral de Assuntos Financeiros

Aprovo. **Revogue-se o Parecer SEI nº 135/2019/CAF/PGACFFS/PGFN-ME** (SEI nº 2074555).

Encaminhe-se à **Coordenação-Geral de Assuntos Tributários**, para exame dos questionamentos constantes da **alínea "B", na forma em que descritos na Nota SEI nº 17/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME** (SEI nº 16645426).

Encaminhe-se à **Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria de Previdência, Emprego e Trabalho**, para exame dos questionamentos constantes da **alínea "C", na forma em que descritos na Nota SEI nº 17/2021/SRPPS/SPREV/SEPRT-ME** (SEI nº 16645426).

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL.

Documento assinado eletronicamente

**MAÍRA SOUZA GOMES**

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Fiscal, Financeira, Societária e Econômico-Orçamentária

[1] Art. 14 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado por meio da Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014, e alterado pela Portaria MF nº 474, de 26 de dezembro de 2016; e Decreto nº 10.072, de 18 de outubro de 2019.



Documento assinado eletronicamente por **Máira Souza Gomes, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) de Consultoria Fiscal, Financeira e Societária**, em 09/07/2021, às 21:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Vinicius Vasconcelos Lessa, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Financeiros**, em 09/07/2021, às 22:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Ribeiro Ganem Laeber, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 10/07/2021, às 22:52, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **16525810** e o código CRC **313A94C2**.

Referência: Processo nº 10167.106124/2018-96

SEI nº 16525810