

**Do cometimento, em tese, do crime de  
apropriação indébita previdenciária pelo não  
repasso das consignações realizadas à folha  
de pagamento dos servidores públicos  
municipais cearenses**

On the theoretical commitment of the crime of social security misappropriation for not transferring consignations made to the payroll of the municipal public servants of Ceará

**Francisco Wilson Ferreira da Silva<sup>1</sup>**

**RESUMO**

A reforma da previdência traz anseios àqueles que estão próximo de implementar as condições necessárias para a aposentadoria, com reflexos nos regimes próprios de previdência social. No estado do Ceará cresceram os números de pedidos de registro de aposentadoria de servidores públicos municipais, tanto ao Tribunal de Contas dos Municípios quanto ao Tribunal de Contas do Estado, mas os regimes próprios de previdência social (RPPS) municipais cearenses, em sua maioria com certificação de regularidade previdenciária (CRP) emitida pelo Ministério da Previdência Social (MPS), não repassam o valor total das consignações realizadas em folhas de pagamento de servidores públicos municipais cearenses. Nesse contexto, este artigo buscou

<sup>1</sup> Mestre em Economia e graduado em Ciências Atuariais pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Técnico de controle externo lotado no Tribunal de Contas do Estado, egresso do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Especialista em contabilidade pública pela Faculdade Sete de Setembro (FA7), em controle externo e auditoria pela Faculdade Tecnológica Darcy Ribeiro (FTDR) e em controle externo pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). Professor pesquisador formador I da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro Brasileira (Unilab). E-mail: francisco.silva@tce.ce.gov.br.

analisar se as CRP emitidas pelo MPS asseguram a regularidade dos institutos de previdência e se as consignações referentes aos salários dos servidores públicos municipais estão sendo repassadas nos valores e prazos legais e a posição adotada pelos Tribunais de Contas acerca do tema. No levantamento dos dados contidos nas prestações de contas de governo encaminhadas pelos prefeitos cearenses ao TCE-CE, disponíveis no Portal da Previdência Social, verifica-se que a emissão de CRP pelo MPS não garante a regularidade dos RPPS. No estado do Ceará, 2016, restou pendente de repasse previdenciário municipal cerca de R\$ 67.000.000,00. Os Tribunais de Contas caracterizam o não repasse previdenciário como crime de apropriação indébita.

**Palavras-Chave:** Previdência. Apropriação Indébita. CRP. Consignações e Repasses.

## ABSTRACT

The social security reform brings concerns to those close to achieving the conditions necessary for retirement, with repercussions in the Special Social Welfare Policy units. In the State of Ceará, the number of applications for the registration of municipal public servants' retirement records increased, both in the Municipal Court of Accounts and the State Court of Accounts, but the Special Social Welfare Policy (RPPS) municipal units of Ceará, most of which have a Certificate of Social Security Regularity (CRP) issued by the Ministry of Social Security, do not transfer the total value of the consignations performed in the payrolls of municipal civil servants of Ceará. Given this context, this article sought to analyze whether the CRPs issued by the Ministry of Social Security (MPS) ensure the regularity of the social security institutes and whether the consignations referring to the salaries of municipal public servants are being passed according to the

legal values and deadlines, and which is the position adopted by the Courts of Accounts on the subject. Comparison of the data contained in the government accounts provided by mayors from Ceará to the Court of Accounts of Ceará, and the Social Security website data, show that the issuance of CRPs by the MPS does not guarantee the regularity of the RPPS. In the State of Ceará, in 2016, there were pending municipal social security transfers of approximately R\$ 67,000,000.00. The Courts of Accounts characterize the non-transfer of social security consignations as crime of misappropriation.

**Keywords:** Social Security. Misappropriation. CRP. Consignations and Fund Transfers.

Recebido: 18/02/2018

Aprovado: 11/04/2018

## 1 INTRODUÇÃO

O tema previdência social é recorrente nas mídias, no Congresso Nacional e no seio da sociedade e, também, traz anseios àqueles que estão próximos de implementar as condições necessárias para a aquisição do benefício de aposentadoria e aos que já as implementaram mas que permanecem trabalhando em busca de melhores condições financeiras.

O anseio da sociedade é notório, pois o cenário político nacional, após a reforma trabalhista, volve seus olhos para a reforma da previdência social, reforma essa que traz em seu bojo perspectivas nada promissoras para os trabalhadores brasileiros, públicos ou privados.

Dentre as alterações propostas estão limitações ao valor do

benefício de aposentadoria aos servidores públicos (único para servidores da área privada ou pública), aumento da faixa etária (masculina e feminina) para a implementação do benefício e, sobretudo, exigências de um número mínimo de contribuições para o pagamento de benefícios de aposentadoria e pensão.

A reforma da previdência social é tema proposto pelo Governo Federal, que considera, dentre outros motivos, a capitalização deficitária da previdência. Essa estrutura resultou em um déficit de R\$ 268,8 bilhões de reais em 2017, de acordo com o Secretário do Ministério da Previdência, Marcelo Caetano (2018), publicada em *Veja*: um avanço de cerca de 22% do resultado auferido no exercício de 2017, que apresenta um déficit de cerca de R\$ 185,5 bilhões de reais.

Como registrado alhures, por conta da reforma previdenciária vários servidores públicos que já deviam estar aposentados, mantiveram-se no serviço público para incrementar as suas rendas com o denominado abono de permanência<sup>2</sup>, conforme verificado na Tabela 1.

Com a perspectiva de reforma na previdência, aumentou o medo de perdas consideradas de direito líquido e certo, razão pelas quais variados segmentos de servidores públicos requereram a sua aposentadoria de forma permanente com as regras estabelecidas até o momento, principalmente os servidores estatutários dos regimes próprios de previdência social (RPPS).

No estado do Ceará temos 62 institutos de previdência próprios instituídos, de acordo com os registros contidos no Sistema de Informações Municipais (SIM), do TCE-CE, e, mormente quanto a esses, muitos foram os servidores públicos mu-

---

<sup>2</sup> Instituído pela Emenda Constitucional 41/03 (BRASIL, 2013) e corresponde ao valor da contribuição previdenciária mensal do servidor que o requerer, desde que tenha cumprido os requisitos para aposentadoria e opte em permanecer em atividade.

nicipais que ingressaram com os seus requerimentos de aposentadoria e pensão, o que pode ser comprovado no aumento do montante de processos de aposentadoria encaminhados ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará, órgão de controle externo responsável pelos atos e fatos das contas públicas municipais cearenses, por força da Emenda Constitucional (EC) de nº 92/17 (BRASIL, 2017), do Governo do Estado do Ceará, que extinguiu o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE), em agosto de 2017, conforme a seguir delineado.

Tabela 1: Processos de aposentadoria instruídos pelo TCE-CE

<b>Exercício</b>	<b>Estaduais</b>	<b>Municipais</b>
2016	2.065	3.523
2017	2.715	1.113*

Fonte: FINBRA, 2016 (adaptado pelo autor).

De acordo com estudos realizados outrora, a hipótese que se apresenta é que, embora a maior parte dos 62 regimes próprios de previdência esteja adimplente com os certificados de regularidade previdenciária (CRP) emitidos pelo Ministério da Previdência Social (MPS), os institutos de previdência municipais cearenses deixam de repassar valores referentes às consignações previdenciárias dos salários dos servidores municipais.

O trabalho que apresentamos tem por objetivo específico analisar a emissão das certidões de regularidade previdenciárias emitidas pelo MPS referentes aos municípios cearenses, assim como analisar a regularidade de repasse das contribuições previdenciárias consignadas dos salários dos servidores municipais cearenses e o cometimento do crime de apropriação indébita

previdenciária por parte dos poderes executivos municipais do Ceará, à luz do art. 168-A do Código Penal (CP) (BRASIL, 1940).

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Este trabalho retorna ao tema certidão de regularidade previdenciária para demonstrar, dentre outros aspectos, que os institutos de previdência própria no estado do Ceará são tratados como meras secretarias executivas.

### **2.1 Da certidão de regularidade previdenciária emitida pelo Ministério da Previdência Social**

A Lei Federal de nº 9.717/98 (BRASIL, 1998), em seu caput, institui, no âmbito dos entes federativos, os regimes próprios de previdência, baseados e organizados em normas de contabilidade e atuária, e, no caso dos RPPS municipais, obedecendo, em suma, aos seguintes critérios:

- a) realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço, com a promoção da organização e revisão do plano de custeio e benefícios;
- b) financiamento mediante contribuição dos municípios e das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, para os seus respectivos regimes;
- c) contribuições com obrigações exclusivas para o pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regi-

mes (salvo as despesas administrativas, até 2% das contribuições), observado os limites de gastos com pessoal estabelecidos pela Lei Complementar de nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);

d) cobertura de um número mínimo de segurados, garantindo o pagamento da totalidade de riscos cobertos no plano de benefícios, preservando o equilíbrio atuarial sem necessidade de resseguro;

e) cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares, e a seus respectivos dependentes;

f) transparência plena à participação de representantes dos servidores públicos e dos militares, ativos e inativos, nos colegiados e instâncias de decisão em que os seus interesses sejam objetos de discussão e deliberação;

g) registro contábil individualizado das contribuições de cada servidor e dos entes estatais, conforme diretrizes gerais;

h) identificação e consolidação em demonstrativos financeiros e orçamentários de todas as despesas fixas e variáveis com pessoal inativo civil, militar e pensionistas, bem como dos encargos incidentes sobre os proventos e pensões pagos; e

i) sujeição às inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos ór-

gãos de controle interno e externo.

Os critérios delineados dão supedâneo ao MPS para o atesto da regularidade dos regimes próprios de previdência próprios, mormente quanto a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial desses, para pagamento de benefícios iminentes e futuros.

## 2.2 Certificados de regularidade previdenciária dos institutos de previdência municipais cearenses

Para atestar o cumprimento dos critérios e das exigências aqui elencados, pelos regimes próprios de previdência social dos estados, o MPS, por meio do Decreto nº 3.788/01 (BRASIL, 2001), instituiu no âmbito da administração pública federal o certificado de regularidade previdenciária (CRP).

Conforme consta no endereço eletrônico do MPS, a emissão da CRP atesta que o ente federativo segue normas de boa gestão, de forma a assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários aos seus segurados.

Nesse ponto, devemos fazer uma ressalva importante: a determinação contida no Decreto nº 3.788/01 (BRASIL, 2001), mormente quanto à certificação de regularidade de entes previdenciários (no caso, municipais), é inconstitucional, pois fere o princípio da autonomia, corolário do princípio federativo, intervindo a União em órgãos de controle do município.

Assim asseveram Castro e Lazarri (2016, p. 1.035-1.037):

De fato há evidente afronta ao princípio de autonomia dos entes federativos na disposição contida no art. 9º da Lei n. 9.717/98, e, por conseguinte, nas Orientações Normativas do MPS sobre a matéria, não cabendo à União, em hipótese alguma, exer-



cer atividades fiscalizatórias ou de certificação de regularidade de atos praticados por autoridades de outros entes, atribuição esta que é privativa dos **Tribunais de Contas** respectivos. (grifo nosso)

Entretanto, até que decisão jurídica superior venha a consolidar a inconstitucionalidade da norma *sub oculis*, a CRP será exigida pelos entes convenientes nos casos de realização de transferências voluntárias de recursos pela União; celebração de acordos, contratos, convênios ou ajustes; concessão de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da administração direta e indireta da União; liberação de recursos de empréstimos e financiamentos por instituições financeiras federais; e pagamento dos valores referentes à compensação previdenciária devidos pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS), em razão da disposição contida no art. 7º, e seus incisos, da Lei nº 9.796/99 (BRASIL, 1999).

2.2.1 certificados de regularidade previdenciária dos institutos de previdência municipais cearenses com prazo de validade vencido

Tabela 2: Certidão de regularidade previdenciária com prazo de validade vencido

<b>Município</b>	<b>Prazo de Validade</b>
Caridade	26/11/2007
Canindé	27/07/2011
Aracoiaba	15/02/2014
Itapipoca	15/07/2014
Paraipaba	19/07/2014
Acarape	30/07/2014

Itapajé	27/10/2014
Ipueiras	08/03/2015
Ibicuitinga	24/05/2015
Jaguaruana	10/06/2015
Guaramiranga	13/06/2015
Caririaçu	24/06/2015
Morada Nova	27/02/2016
Araripe	28/02/2016
Fortim	14/03/2016
Quixeramobim	20/03/2016
General Sampaio	28/05/2016
Redenção	05/03/2017
Beberibe	25/10/2017
Santana do Cariri	27/11/2017
Milagres	11/12/2017

Fonte: Portal do Ministério da Previdência Social (MPS)

Verifica-se, portanto, que 34% (21) dos 62 institutos de previdência própria instituídos no estado do Ceará estão com a certificação de regularidade previdenciária vencidas. Deve-se ressaltar que 17 dos 21 institutos estão com CRP vencidas há mais de um ano e, dessas, 12 estão nessa situação há mais de 2 anos.

A certidão de regularidade previdenciária é um documento sem a qual a administração dos estados, do Distrito Federal e dos municípios não poderá realizar celebração de acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral; realização de

transferências voluntárias de recursos pela União; recebimento de compensação financeira do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Embora a maioria esteja com as CRP dentro da validade, muitos continuam deficitários quer no sentido financeiro (não conseguem pagar benefícios iminentes) quanto atuariais (não conseguem pagar benefícios futuros), pela ausência dos aportes necessários para a manutenção do equilíbrio dos fundos.

Observa-se, entretanto, para ratificar a ineficácia da validade de emissão da CRP quanto à regularidade dos regimes próprios de previdência, o instituto de previdência dos servidores do município de Caridade está há mais de 10 anos sem a certificação de regularidade previdenciária, embora esteja consignado na folha de salários dos seus servidores os valores referentes à contribuição previdenciária, como se poderá verificar no tópico específico referente às consignações e repasses previdenciários, e, decerto, recebendo recursos à conta do orçamento da União.

2.3 Das consignações referentes à contribuição previdenciária realizada em folhas de pagamento de servidores públicos municipal *versus* repasses realizados à conta dos institutos de previdência municipais cearenses

A Previdência Social, “seguro” do trabalhador brasileiro, é a garantia de reposição de renda para seu sustento e de sua família, por ocasião de sua inatividade, em casos de doença, acidente, gravidez, prisão, morte e velhice, conforme disposições contidas na Lei Federal de nº 8.213/91 (BRASIL, 1991a).

Regime Geral de Previdência Social capitaneado pelo

INSS tem como fonte de capitalização de recursos destinados ao pagamento dos benefícios retromencionados, na forma prevista na Constituição Brasileira (BRASIL, 1988), normatizada pelo art. 11 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991b), as seguintes receitas de contribuições sociais:

As das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; As dos empregadores domésticos; As dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição; As das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro; As incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Diferentemente do Regime Geral de Previdência Social, o Regime Próprio de Previdência Social municipal, particularmente, tem como fonte de recursos as receitas provenientes de aplicações financeiras, as contribuições patronais (percentuais sobre folhas de pagamento e outros aportes) e consignações das folhas de pagamento dos servidores públicos (servidores efetivos) que devem ser repassadas mensalmente, até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, ao instituto de previdência, na forma prevista no art. 30, inciso “b”, da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991b).

Os recursos serão capitalizados, no decorrer dos anos, com a finalidade de viabilizar a assunção de pagamento de benefícios futuros de aposentadorias, pensões e outros benefícios.

A base econômica sobre a qual incide a contribuição previdenciária dos servidores públicos consiste na sua remuneração (CF, art. 40, § 3º), conforme jurisprudência do Superior Tribunal Federal. O art. 201, § 11, da CF/88, ainda, determina que: “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incor-

porados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios” (BRASIL, 1988).

Tal dispositivo é aplicável por remissão expressa do art. 40, § 3º, e por força da aplicação subsidiária das normas do regime geral de previdência social ao regime próprio, nos termos preconizados pelo art. 40, § 12, CF/88 (BRASIL, 1988). Entretanto, caso haja falta desses repasses, ou se eles não ocorrerem no prazo legal, a organização atuarial dos institutos de previdência municipais é prejudicada, impedindo o pagamento dos benefícios previdenciários de sua responsabilidade.

Ao serem questionados pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas), e pelas ações de instrumentos do controle social (sociedade, Ministério Público, controladorias, dentre outros), os entes municipais responsáveis pelos repasses das consignações previdenciárias utilizam-se do parcelamento dos valores referentes as consignações previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados (servidores públicos).

Mas, de acordo com as disposições contidas no art. 5º, inciso V, da Portaria de nº 402/08 (LIMA; GUIMARÃES, 2008), é vedado o parcelamento de contribuições descontadas dos segurados ativos, aposentados e pensionistas.

De forma similar ao RGPS, os RPPS, de acordo com o art. 30, inciso “b”, da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991b), estão obrigados a repassar, até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, as consignações das folhas de pagamento dos seus servidores públicos. O não repasse, e não o atraso, implica, em tese, no cometimento do crime de apropriação indébita previdenciária na forma prevista no art. 168-A do Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940).

### 2.3.1 Do não repasse das contribuições previdenciárias consignadas em folhas de pagamento dos servidores públicos municipais no estado do Ceará

A obrigação constitucional daqueles que gerem e/ou administram o patrimônio público é de prestar contas dos gastos despendidos com o dinheiro público. Isso decorre pelo fato de o dinheiro ser do povo, da *res publica*, e não de quem o administra, devendo todo aquele que gerencie recursos públicos enviar suas prestações de contas mensal e anual ao TCE-CE, órgão de controle externo da administração pública municipal do estado.

A prestação de contas mensal é enviada ao TCM-CE por meio do Sistema de Informações Municipais (SIM). Compõe-se de dados extraídos dos atos e fatos contábeis realizados pela administração municipal, bem como a prestação de contas anual, de governo e de gestão, ambas em formato eletrônico.

A prestação de contas de gestão é aquela em que o administrador público municipal encaminha os relatórios específicos exigidos pela Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), e outros requeridos pelo Tribunal de Contas do Estado, na forma prevista na Instrução Normativa nº 03/97, do TCM-CE, extinto por meio da Emenda Constitucional nº 92/17 (BRASIL, 2017). A finalidade é a demonstração dos resultados da execução contábil, financeira, patrimonial e operacional da gestão do administrador para que o TCM-CE a julgue. A conta de governo é a prestação de contas que trata da execução contábil, orçamentária, operacional e patrimonial, da qual o TCM-CE emite parecer prévio quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receita, aprovando-a ou desaprovando-a.

Os dados a seguir delineados foram coletados das infor-

mações iniciais contidas nos processos de prestação de contas de governo dos prefeitos municipais cearenses (tendo por base o banco de dados do Sistema de Informações Municipais), apresentando o saldo remanescente de consignações realizadas em folhas de pagamento dos servidores públicos municipais, assim como os valores consignados e repassados ao ente previdenciário, no exercício de 2016.

Tabela 3. Valores das consignações realizadas nas folhas de salário dos servidores públicos municipais ao RPPS e os repasses realizados pelo ente federativo (municípios cearenses que têm instituídos RPPS)

Processo	Município	Saldo anterior	Consignações	Repasses	Saldo
10033617	Acarape	792.898,87	968.533,16	438.410,43	1.323.021,60
10023217	Acopiara	441.744,30	2.477.766,93	2.919.480,60	30,63
10027117	Alto Santo	1.078.022,96	474.227,26	215.738,95	1.336.511,27
10049017	Amontada	2.944.186,89	0,00	0,00	2.944.186,89
10022817	Aracati	291.781,21	2.952.315,27	3.076.024,63	168.071,85
10028417	Aracoiaba	677.919,06	1.962.290,77	620.754,80	2.019.455,03
10025917	Araripe	29.595,61	1.889.654,30	1.826.219,01	93.030,90
10065717	Beberibe	0,00	2.915.407,10	2.915.407,10	0,00
10029517	Boa Viagem	8.319,88	4.207.813,49	4.164.163,31	51.970,06
10052617	Canindé	3.057.460,23	6.563.028,05	7.310.434,43	2.310.053,85
10029817	Capistrano	149.870,62	1.632.435,93	1.708.592,74	73.713,81
10035417	Caridade	3.484.168,42	1.381.713,80	7.424,38	4.858.457,84
10037817	Carriáçu	389.151,27	948.110,44	634.468,82	702.792,89
10037217	Cascavel	0,00	2.402.723,35	2.030.418,60	372.304,75

Processo	Município	Saldo anterior	Consignações	Repasses	Saldo
10016417	Caucaia	4.850.970,12	17.177.018,85	15.785.347,26	6.242.641,71
10460317	Choró	613.069,37	1.054.352,01	836.975,88	830.445,50
10038317	Chorozinho	309.633,67	1.438.710,17	1.640.873,87	107.469,97
10026117	Crato	485.163,80	7.397.941,44	6.894.501,45	988.603,79
10017917	Cruz	218.589,00	1.504.955,71	1.243.478,39	480.066,32
10023117	Eusebio	36.004,04	5.238.240,73	5.265.490,68	8.754,09
10016817	Fortaleza	7.277.658,14	223.433.194,06	225.529.143,89	5.181.708,31
10031617	Fortim	270.178,53	904.354,26	1.008.551,65	165.981,14
10024917	General Sampaio	146.817,73	692.294,96	833.742,73	5.369,96
10034917	Guaramiranga	166.382,74	719.072,81	782.506,04	102.949,51
10019117	Horizonte	360.441,15	5.485.777,93	5.447.893,37	398.325,71
10021017	Ibicuitinga	320.701,34	829.298,21	114.441,86	1.035.557,69
10023017	Icapuí	72.589,66	1.887.243,18	1.965.770,86	-5.938,02
10042317	Ipu	4.982.812,76	3.204.652,15	1.835.548,06	6.351.916,85
10021717	Ipuerais	1.303.904,76	2.889.268,72	3.284.910,06	908.263,42
10442517	Irauçuba	82.242,38	1.553.561,92	1.515.707,13	120.097,17
10022717	Itaitinga	0,00	2.200.935,59	1.872.251,89	328.683,70



Processo	Município	Saldo anterior	Consignações	Repasses	Saldo
10029317	Itapajé	1.936,12	2.998.885,15	3.165.447,71	-164.626,44
10028117	Itapipoca	575.068,63	8.045.719,11	8.010.892,70	609.895,04
10046717	Itapiúna	0,00	1.081.403,82	979.006,35	102.397,47
10026717	Itarema	12.301,63	3.048.751,04	3.048.751,04	12.301,63
10019217	Jaguaruana	0,00	1.879.259,02	1.962.027,30	-82.768,28
10037317	Juazeiro do Norte	116.667,88	0,00	0,00	116.667,88
10036617	Maracanã	33.947,48	24.191.285,60	22.846.769,14	1.378.463,94
10024817	Maranguape	385.538,24	8.730.302,50	4.994.293,61	4.121.547,13
10041817	Milagres	63.546,06	1.806.596,03	1.645.625,22	224.516,87
10043817	Morada Nova	1.931.607,00	4.811.299,20	6.591.643,04	151.263,16
10014117	Nova Olinda	0,00	1.087.009,34	1.084.277,06	2.732,28
10037417	Ocara	679.617,90	2.132.506,30	2.576.702,84	235.421,36
10019017	Pacajus	0,00	3.524.171,20	3.333.728,63	190.442,57
10030217	Pacatuba	13.065,12	0,00	0,00	13.065,12
10037617	Pacoti	12.544,93	886.097,04	817.775,55	80.866,42
10015317	Palhano	1.948.769,68	730.749,31	512.518,13	2.167.000,87
10028917	Palmeira	28.199,13	901.085,39	1.069.862,26	-140.577,74

Processo	Município	Saldo anterior	Consignações	Repasses	Saldo
10029217	Paraipaba	401.313,00	2.219.628,22	2.613.369,37	7.571,85
10027817	Potiretama	815.233,92	4.634.642,28	91.991,60	5.357.884,60
10024717	Quiterianópolis	337.046,82	1.534.590,01	1.327.125,47	544.511,36
10039517	Quixadá	5.037,90	5.674.659,16	4.634.740,87	1.044.956,19
10337717	Quixeramobim	843.769,72	3.872.468,51	3.786.798,14	929.440,09
10017617	Redenção	59.494,04	1.493.155,26	1.552.649,30	0,00
10022217	Russas	78.936,76	2.953.813,52	2.968.575,18	64.175,10
10038217	Santa Quitéria	5.014.615,86	2.919.362,97	512.862,24	7.421.116,59
10026217	Santana do Cariri	33.720,97	1.640.205,30	1.572.523,26	101.403,01
10027717	São Gonçalo do Amarante	98.237,87	3.935.110,29	3.935.110,29	98.237,87
10032417	Solonópole	148.738,03	1.156.522,62	1.156.746,81	148.513,84
10450817	Tauá	9.341,02	3.063.614,99	3.066.936,15	6.019,86
10031917	Tejuçuoca	2.300.382,16	1.526.214,54	1.051.218,35	2.775.378,35
10026417	Viçosa do Ceará	0,00	3.746.667,04	3.744.405,91	2.261,13
<b>Total geral</b>		<b>50.790.956,38</b>	<b>414.612.667,31</b>	<b>398.379.046,39</b>	<b>67.024.577,31</b>

Fonte: Informações iniciais dos processos de prestação de contas de governo e/ou Anexo VII (demonstrativos da dívida flutuante) encaminhadas ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (2016).

Verifica-se na Tabela 3 que o montante de consignações realizadas nas folhas de salários dos servidores públicos municipais, referentes aos municípios do estado do Ceará que tem institutos de previdência próprios instituídos, exercício financeiro de 2016, foi de R\$ 414.612.667,31. Entretanto o valor repassado ao ente previdenciário foi a quantia de R\$ 398.379.046,39, restando um valor de R\$ 16.233.620,92 a ser repassado.

Se considerarmos os valores remanescentes do exercício anterior (2015), R\$ 50.790.956,38, o montante do mesmo tipo de consignações realizadas nas folhas de salários dos servidores públicos municipais, referentes aos municípios do Estado do Ceará que tem institutos de previdência próprio instituídos, implica em R\$ 67.024.577,31.

Existem valores repassados a maior no exercício de 2016, o que denota a má gestão orçamentária, contábil e financeira dos entes federativos, que consolidam as contas de todas as secretarias e autarquias municipais, por uma única e simples razão: valores consignados e não repassados no exercício anterior devem ser inscritos em restos a pagar processados, a serem pagos no exercício seguinte nessa rubrica específica.

O não repasse de consignações, conforme registrado alhures, implica no cometimento, em tese, do crime de apropriação indébita previdenciária na forma prevista no art. 168-A do Código Penal (BRASIL, 1940). A conduta ilícita consiste em não levar a efeito o recolhimento aos cofres do Regime de Previdência as contribuições previamente descontadas dos servidores, podendo causar, como consequência, o desequilíbrio financeiro e atuarial do regime e, por conseguinte comprometendo o pagamento de benefícios atuais e futuros, segundo entendimento dos tribunais regionais federais.

2.4 A conduta dos Tribunais de Contas ante o cometimento, em tese, do crime de apropriação indébita previdenciária pelo não repasse de contribuição previdenciária realizada em folhas de pagamento de servidores públicos

Os tribunais de contas tem se manifestado favoráveis à aplicação, em tese, do cometimento do crime de apropriação indébita previdenciária pelo não repasse de contribuições previdenciárias das folhas de pagamento dos servidores públicos ao regime próprio de previdência, senão vejamos:

PROCESSO **TCE-PE Nº15100208-3**. RELATORA: CONSELHEIRA TERESA DUERE MODALIDADE – TIPO: PRESTAÇÃO DE CONTAS – GESTÃO 2014 EXERCÍCIO: FUNDO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO. INTERESSADO: ROMEU JACOBINA DE FIGUEIREDO. CONSIDERANDO o não repasse/recolhimento de contribuições previdenciárias ao RPPS no montante de R\$ 1.791.578,53, sendo R\$ 1.471.847,49 de responsabilidade do Sr. Romeu Jacobina de Figueiredo (Prefeito Municipal) e R\$ 319.731,53 das Secretárias de Saúde (R\$ 251.471,68 – Erika Fernandes Araújo de Souza Rocha, pelo período de 28/01/2014 a 26/11/2014; e R\$ 68.259,36 – Neide Moura Gonçalo, pelo período de 27/11/14 em diante); CONSIDERANDO que o não repasse/recolhimento de contribuições previdenciárias ao RIBEIRAOPREV, por parte da Prefeitura e de outros órgãos da administração municipal, vem se repetindo a cada exercício, desde pelo menos o exercício de 2002, **agravando gradativamente a situação financeira e atuarial do RPPS**; CONSIDERANDO o teor da Súmula n.º 12 deste Tribunal, que estabelece que “**a retenção remuneração de servidor como contribuição e o não repasse ao respectivo regime poderá configurar crime de apropriação indébita previdenciária** e deve ser comunicada ao Ministério Público,

considerando as contas anuais”; CONSIDERANDO a jurisprudência deste Tribunal de Contas (Processo TC n.º 1390218-0 – Acórdão TC n.º 999/14; Processo TC n.º 0903446-8; Processo TC n.º 1090117-6 – Decisão TC n.º 0549/11; Processo TC n.º 1480146-2 – Acórdão TC n.º 0233/16; Processo TC n.º 15100403-1 – Acórdão TC n.º 232/17); APLICAR ao Sr(a) ERIKA FERNANDES ARAÚJO DE SOUZA ROCHA multa no valor de R\$ 8.000,00, prevista no artigo 73, incisos II, da Lei Estadual nº 12.600/04, que deverá ser recolhida, no prazo de 15 (quinze) dias do trânsito em julgado desta Decisão, ao Fundo de Aperfeiçoamento Profissional e Reequipamento Técnico do Tribunal, por intermédio de boleto bancário a ser emitido no sítio da internet deste Tribunal de Contas. (PERNAMBUCO, 2014, grifos nossos).

PROCESSO TCE-MT Nº 68853/2011. RELATOR: CONSELHEIRO SUBSTITUTO LUIZ HENRIQUE LIMA. TIPO: PRESTAÇÃO DE CONTAS – GESTÃO. EXERCÍCIO 2010: PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ESTRELA. INTERESSADO: BENEDITO DE OLIVEIRA. O núcleo do tipo penal é “**deixar de repassar**”, que configura conduta omissiva. Tem-se por sujeito ativo aquele que possui o dever legal de repassar à previdência social a contribuição recolhida dos contribuintes. Tem-se por sujeito passivo a própria previdência social e como sujeito passivo secundário os contribuintes. **O objeto jurídico encontra-se na subsistência financeira da previdência. Por fim, o tipo subjetivo é o dolo, a pretensão de não repassar as contribuições recolhidas. A grande celeuma do crime de apropriação indébita previdenciária encontra-se na exigência ou não do dolo específico para a sua configuração**, qual seja *animus rem sibi habendi* (a intenção de ter a coisa para si). O Supremo Tribunal Federal já consolidou entendimento de que para a caracterização do crime em discussão é dispensável a exigência do dolo específico. Portanto, demonstrado o dolo genérico, deixar de repassar, observa-se a consolidação do

**crime.** Portanto, incabível alegar que não utilizou o valor da contribuição previdenciária para proveito próprio, e sim para o pagamento, a exemplo, de folha de pessoal, ou, de emergência pública. O crime já se consolidou com o “deixar de repassar” à previdência social a contribuição. (MATO GROSSO, 2011, grifos nossos)

Mas o TCM-CE, extinto por meio da Emenda Constitucional nº 92/16 (BRASIL, 2016), responsável pelas contas públicas municipais cearenses até o exercício de 2017, foi silente quanto à apropriação indébita previdenciária nos casos de consignações previdenciárias realizadas nas folhas de pagamento dos servidores públicos municipais e não repassadas aos regimes próprios de previdência específicos. Em alguns casos, mesmo não os repassando considerou favorável à aprovação das contas, o que se pode constatar nos pareceres prévios exarados pela, então, Corte de Contas, nos processos a seguir delineados:

PROCESSO TCM-CE Nº 2011. AMO. PCG.07837/12. RELATOR: CONSELHEIRO DOMINGOS GOMES DE AGUIAR FILHO. TIPO: PRESTAÇÃO DE CONTAS – GOVERNO. EXERCÍCIO 2011: PREFEITURA MUNICIPAL DE AMONTADA. Acusou-se, inicialmente, que a quantia não repassada de R\$ 195.010,87 (cento e noventa e cinco mil e dez reais e oitenta e sete centavos) relacionava-se a retenções de meses anteriores e, por esta razão, caracterizava a apropriação indébita previdenciária, prevista no art. 168-A do Código Penal Brasileiro, introduzido pela Lei nº 9.983 de 17 de julho de 2000. **A Inspeção, reavaliando os dados do SIM na fase complementar, descaracterizou a apropriação indébita apontada na Informação Inicial, uma vez os dados do Sistema não demonstravam as competências dos repasses efetuados em 2011,** impossibilitando averiguar as competências dos valores consignados e não repas-

sados; ademais, o Justificante não apresentou nenhuma prova documental no sentido de atestar que o saldo pendente de repasse ao final do exercício realmente foi referente às consignações efetuadas em dezembro de 2011, podendo concluir apenas que o Município efetuou repasses inferiores com relação ao montante consignado no ano de 2011. [...]. (Parecer Prévio nº 2/2016<sup>3</sup>, grifos nossos)

PROCESSO TCM-CE Nº 2010. CAN.PCG.07121/11. RELATOR: CONSELHEIRO PEDRO ÂNGELO SALES DE FIGUEIREDO. TIPO: PRESTAÇÃO DE CONTAS – GOVERNO. EXERCÍCIO 2010: PREFEITURA MUNICIPAL DE CANINDÉ. **Não foi repassado para o INSS** o montante de R\$ 178.077,97 referente às contribuições previdenciárias consignadas dos servidores, **conduta esta tipificada no art. 168-A do Código Penal como crime de apropriação indébita previdenciária**, irregularidade grave, suficiente para a desaprovação das contas (item 28.1). **Não comprovação do repasse do valor de R\$ 438.441,58 para IPM** referente às contribuições previdenciárias consignadas dos servidores (item 28.2). [...] Represente-se à Procuradoria da República no Ceará, para as providências que julgar cabíveis, tendo em vista que o ato praticado no item 28.1 deste Parecer Prévio (**não repasse de contribuições previdenciárias para o INSS**) configura irregularidade grave, em face do art. 168-A do CP.

PROCESSO TCM-CE Nº 2010. QXM.PCG.8119/11. RELATOR: CONSELHEIRO HÉLIO PARENTE DE VASCONCELOS FILHO. TIPO: PRESTAÇÃO DE CONTAS – GOVERNO. EXERCÍCIO 2010: PREFEITURA MUNICIPAL DE QUIXERAMOBIM. [...] **7.1.2.** Constatou-se que o Poder Executivo **não repassou integralmente ao Órgão de Previdência Municipal** os valores consignados a título de contribuição Previdenciária. Ressaltou-se, porém, que o montante consignado e não repassado, na quantia de (R\$34.796,79), refere-se às retenções de de-

---

3 Disponível em: <<https://goo.gl/J4wtK4>>. Acesso em: 19 abr. 2018.

zembro e 13º salário, cujo repasse deverá ser comprovado. Ressalte-se que **a Lei Complementar nº 001/2006 de 11/07/2006, não especifica prazo do repasse no Título V (Do Custeio do Regime Próprio de Previdência Social do Município de Quixeramobim)** arts. 111 ao 114 da Lei sobredita. **7.1.3.** A Defesa não teceu nenhum comentário, mantendo-se silente neste apontamento. Isto posto, ratifica-se o posicionamento inicial. Não se constatou nos autos as comprovações de repasse das dívidas em favor do regime próprio de previdência municipal. Desse modo, ratifica-se o posicionamento inicial [...]. O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO CEARÁ, reunido nesta data, em sessão ordinária, dando cumprimento ao disposto no inciso I, art.71 da Constituição Federal, consoante o referido pelo artigo 78, inciso I, da Constituição Estadual, apreciou a presente Prestação de Contas Anuais do Governo Municipal de QUIXERAMOBIM, exercício financeiro de 2010, de responsabilidade do Senhor EDMILSON CORREIA DE VASCONCELOS JÚNIOR, ao examinar e discutir a matéria acolheu o Relatório e o Voto do Conselheiro Relator, pela emissão de Parecer Prévio FAVORÁVEL à aprovação das Contas de Governo ora examinadas. [...]. (Parecer Prévio nº 166/2014<sup>4</sup>, grifos nossos)

Algo que nos chamou atenção no voto proposto pelo eminente relator no Processo nº 8.119/11, que trata do parecer prévio das contas de governo do município de Quixeramobim retromencionado, é que a Lei Complementar nº 001/06, de 11 de julho de 2006, Título V (Lei de Custeio do Regime Próprio de Previdência Social do Município de Quixeramobim), não especifica prazo do repasse das consignações realizadas à conta da folha de pagamento dos servidores públicos municipais.

---

<sup>4</sup> Disponível em [http://www.tcm.ce.gov.br/servicos/sap.php/processo/show/nu\\_protocolo\\_pr/811911/aba/contDigital/aut/S](http://www.tcm.ce.gov.br/servicos/sap.php/processo/show/nu_protocolo_pr/811911/aba/contDigital/aut/S).



O entendimento sugere que, não havendo prazo previsto na legislação municipal, o alcaide poderia repassá-los nos prazos que lhe conviesse.

O relator poderia ter apontado a inconstitucionalidade da LC 001/06, Lei de Custeio do RPPS do Município de Quixeramobim, conforme estudos de Sarquis, Frigeri e Sousa (2016, p. 6):

Em suma, há o Tribunal de Contas de negar aplicação às leis previdenciárias elaboradas pelos entes, caso as repute inconstitucionais. “Se o ente entender que há coação indevida por parte do Tribunal, deve ele deduzir a segurança em juízo, o que coloca a arguição no correto trilho do Pretório Excelso”.

De acordo com Lima e Sarquis (2016, p. 15), “Materialidade, relevância e risco são critérios habitualmente utilizados pelos Tribunais de Contas na definição de seus planos de fiscalização e no planejamento de suas auditorias”, com destaque para a importância estratégica do exercício de controle externo da gestão dos RPPS, mormente no que concerne à segurança das aplicações financeiras dos recursos dos segurados, incluindo as consignações realizadas em suas folhas de pagamento e capitalização de recursos para o pagamento de benefícios iminentes e futuros.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os regimes próprios de previdência social, principalmente os municipais, apresentam alto risco ao pagamento de benefícios futuros de aposentadoria, pensões e outros. O monitoramento da sociedade, dos partidos políticos, das associações e sindicatos de servidores públicos municipais e, sobretudo, dos

Tribunais de Contas, poderá amenizar os problemas resultantes da inobservância das determinações legais.

O Governo Federal não traz a lume elementos técnicos que deem validade ao que dizem os números apresentados e, dessa forma, a comunidade acadêmica não tem em mãos elementos suficientes para validar a tão alardeada reforma, o que torna o processo escuso à sociedade, principalmente quando se dá conta do envolvimento de grandes corporações com interesses difusos nessa nova previdência social, futura.

Este trabalho buscou mostrar que a emissão das certidões de regularidade previdenciária (CRP) emitidas pelo Ministério não são capazes de garantir a solvência financeira (no presente) e atuarial (no futuro) desses fundos de previdência.

É preciso e necessário que os Tribunais de Contas, órgãos de controle externo das contas públicas, tenham instrumentos de fiscalização, auditoria e inspeções efetivos, garantindo o repasse das contribuições patronais e consignações realizadas pelos entes federativos nas folhas de pagamento de salário dos servidores. As medidas de controle realizadas por esses órgãos possibilitará o equilíbrio dos RPPS e infrações legais e penais à legislação vigente.

Este estudo analisou a adimplência dos RPPS municipais cearenses quanto à certificação de regularidade previdenciária junto ao Ministério da Previdência Social, os repasses das consignações referentes aos salários dos servidores municipais participantes desses planos e a ocorrência de infrações, por parte dos gestores dos RPPS, dos crimes tipificados como apropriação indébita previdenciária, devido à ausência de repasses previdenciários, e o posicionamento dos julgamentos dos Tribunais de Contas quanto a tipificação da conduta como crime.

O que se concluiu, confirmando as hipóteses apresentadas, é que a certidão de regularidade previdenciária, emitida pelo Ministério da Previdência Social, dicotomicamente, não garante a regularidade dos institutos de previdência social instituídos no Brasil. Evidenciou-se que os Tribunais de Contas estão atentos à questão do não repasse das contribuições previdenciárias consignadas nas folhas de pagamento dos servidores públicos, nos valores e prazos legais, caracterizando o não repasse como crime de apropriação indébita previdenciária.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1940. Disponível em: <<https://goo.gl/o2CCHz>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <<https://goo.gl/85bjox>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://goo.gl/ygr2RS>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os

Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jul. 1991a. Disponível em: <<https://goo.gl/Jc1fjY>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jul. 1991b. Disponível em: <<https://goo.gl/Km2VPe>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização, e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/AeuP2W>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.796, de 5 de maio de 1999. Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 maio 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/8t8eSy>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 3.788, de 11 de abril de 2001. Institui, no âmbito da Administração Pública Federal, o certificado de regularidade previdenciária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF,

12 abr. 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/ZTjMry>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/Kg8cXX>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 92, de 12 de julho de 2016. Altera os arts. 92 e 111-A da Constituição Federal, para explicitar o Tribunal Superior do Trabalho como órgão do Poder Judiciário, alterar os requisitos para o provimento dos cargos de Ministros daquele Tribunal e modificar-lhe a competência. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 jul. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/CsMzHs>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. MPS. Ministério da Previdência Social. **Certidão de Regularidade Previdenciária (CRP)**. Disponível em: <<https://goo.gl/NTmNBF>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

CAETANO, M. Previdência tem rombo recorde de R\$ 268,8 bilhões em 2017. **Veja**, São Paulo, 22. jan. 2018. Disponível em: <<https://goo.gl/8PP9ko>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

CASTRO, C. A. P.; LAZARRI, J. B. **Manual de Direito Previdenciário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Relatório de atividades anual**: 2016. Fortaleza, 2016a. Disponível em: <<https://goo.gl/Fxv7gk>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Relatório de atividades anual**: 2017. Fortaleza, 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/CbJq7k>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Serviços on-line. Consulta processual. Contas de Governo. Disponível em <http://www.tcm.ce.gov.br/servicos/sap.php/consultas>. Acesso em: 10 Fevereiro 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Processo nº 8119/11. **TCM-CE**, Fortaleza, 12 dez. 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/ASfh3x>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Processo nº 7837/12. **TCM-CE**, Fortaleza, 7 jan. 2016b. Disponível em: <<https://goo.gl/uHj5Qx>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. **Relatório de atividades 2016**. Fortaleza, 2016c. Disponível em: <<https://goo.gl/9ZiqHv>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

LIMA, D. V.; GUIMARÃES, O. G. A Portaria MPS 402/2008. In: \_\_\_\_\_. **Estudos**: contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social. Brasília, DF: MPS, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/AJ3i4c>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

LIMA, L. H.; SARQUIS, A. M. F. (Coord.). Materialidade, rele-

vância e risco: a importância estratégica do controle externo dos regimes próprios de previdência social. In: \_\_\_\_\_. **Controle externo dos regimes próprios de previdência social**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MATO GROSSO. **Tribunal de Contas de Mato Grosso**. Processo nº 68853/2011. Tribunal de Contas de Mato Grosso, Cuiabá, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/E8ZpxM>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Processo nº 15100208-3. **Tribunal de Contas de Pernambuco**, Recife, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/vPWXcc>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

SARQUIS, A. M. F.; FRIGERI, C. A.; SOUSA, D; A. O controle externo dos Regimes Próprios pelos Tribunais de Contas. **TCE-SP**, São Paulo, [201?]. Disponível em: <<https://goo.gl/J6rr-sm>>. Acesso em: 10 fev. 2018.