

**Impacto do Registro Contábil da Provisão Matemática Previdenciária dos Servidores  
Públicos Federais no Balanço Geral da União**

**CARLOS EDUARDO DOS REIS**

*Universidade de Brasília*

**DIANA VAZ DE LIMA**

*Universidade de Brasília*

**MARCELO DRIEMEYER WILBERT**

*Universidade de Brasília*

**Resumo**

A provisão matemática previdenciária ou reserva matemática é o valor monetário que designa os compromissos da unidade gestora de regime próprio de previdência social (RPPS) em relação aos seus participantes em determinada data, ou seja, representa a “reserva garantidora” necessária para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS ao criar o regime. Apesar de o Ministério da Previdência Social (MPS) elaborar anualmente as projeções atuariais dos servidores públicos federais, atendendo exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, esses números não estão registrados no Balanço Geral da União (BGU), motivando ressalvas nos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Considerando que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, e que é importante a adequada evidenciação do passivo atuarial para permitir aos leitores da informação contábil concluir sobre a capacidade de o Governo Federal arcar com suas obrigações financeiras e previdenciárias futuras, o presente estudo tem como objetivo analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no BGU. Nesse sentido, foi efetuada revisão bibliográfica e normativa acerca do tratamento contábil da provisão matemática previdenciária no âmbito da União, levantados os balanços atuariais do RPPS constantes nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) do Governo Federal e analisados os BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República dos anos de 2004 a 2013. Os achados do estudo permitem concluir que caso a PMP tivesse sido registrada no BGU no período de 2004 a 2012, não haveria “reserva garantidora” necessária para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS junto aos servidores públicos federais.

**Palavras-chaves:** Provisão Matemática Previdenciária. Balanço Geral da União. RPPS.

## 1 INTRODUÇÃO

Conforme o disposto no art. 69 da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social (RPPS) para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial (BRASIL, 2000). Para acompanhamento desse dispositivo, a LRF exigiu que no Anexo de Metas Fiscais, integrante do Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias (PLDO), fosse apresentada a avaliação da situação financeira e atuarial dos RPPS, devendo as projeções atuariais constar do relatório resumido da execução orçamentária (TCU, 2013).

Desde então, o Ministério da Previdência Social (MPS) vem elaborando anualmente as projeções atuariais do RPPS dos servidores públicos federais, descrevendo a evolução do seu passivo atuarial. Mas, apesar de esses números já estarem sendo produzidos e divulgados há vários anos, a provisão matemática previdenciária não vem sendo evidenciada no Balanço Geral da União (BGU) (TCU, 2013).

Diante desse contexto, ao emitir parecer prévio sobre as contas de Governo referente ao ano de 2011, o TCU proferiu a recomendação para que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), conjuntamente com o Ministério da Previdência Social (MPS), institucionalizasse procedimentos de contabilização do passivo atuarial dos RPPS (TCU, 2013). Contudo, ao analisar novamente as contas de Governo referentes aos anos de 2012 e 2013, o TCU constatou que essa recomendação não foi atendida (TCU, 2014).

Segundo o TCU, as principais razões apresentadas pelo Governo para a não contabilização da provisão matemática previdenciária são de natureza institucional e jurídica. Uma constatação feita pelo MPS é que como a Lei 8.112/1990 assegura os benefícios de aposentadorias e pensões aos servidores titulares de cargos efetivos e aos seus dependentes, não haveria obstáculos em a União mensurar os compromissos presentes e futuros com o regime. Contudo, o próprio Ministério reconhece que há um vácuo no arcabouço legislativo da União que defina, entre outras questões, o modelo de financiamento do RPPS dos servidores federais e a unidade gestora do regime, sua composição, forma de gestão, estrutura e competências, para que, efetivamente, se proceda integralmente à gestão previdenciária (TCU, 2014).

Diante do argumento apresentado pelo MPS, o TCU reiterou o disposto no relatório de 2011, recomendando que a Casa Civil da Presidência da República defina o órgão competente para efetuar a contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do RPPS da União, enquanto não houver unidade gestora do regime (TCU, 2014). E que, além disso, tome outras providências necessárias para o fiel cumprimento da Lei 9.717/1998 e das respectivas normas regulamentares editadas pelo MPS, em especial, quanto à estruturação da referida unidade gestora, permitindo, assim, a transparência, a prestação de contas e a responsabilização adequada pela gestão e contabilização do RPPS da União.

Nesse cenário, considerando que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, e que é importante a adequada evidenciação do passivo atuarial para permitir aos leitores da informação contábil concluir sobre a capacidade de o Governo arcar com suas obrigações financeiras e previdenciárias futuras (TCU, 2013 e 2014), o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *qual o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União?*

Portanto, o presente estudo tem como objetivo analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União.

Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuada revisão bibliográfica e normativa acerca do tratamento contábil da provisão matemática previdenciária no âmbito da União, levantados os balanços atuariais do RPPS divulgados nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) do Governo Federal e analisados os BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República dos anos de 2004 a 2013.

Além desta introdução, o presente estudo apresenta mais quatro seções. Os aspectos conceituais e os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação das provisões matemáticas previdenciárias são apresentados na segunda seção. Em seguida, na terceira seção, é apresentada a metodologia da pesquisa. A seção quatro mostra os impactos decorrentes do registro contábil da provisão matemática previdenciária na situação patrimonial da União. Por fim, as considerações finais são apresentadas na seção cinco, seguidas das referências utilizadas no estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

### 2.1 Tratamento Contábil das Provisões

De acordo com Iudícibus e Marion (1999), o passivo ou a exigibilidade podem ser definidos como obrigação, que é o dever ou a responsabilidade de agir ou de cumprir. Para Giuntini, Pereira e Boaventura (2002), quando essa obrigação se refere a passivo de montante e prazos incertos, encontra-se caracterizada uma provisão.

Para Hendriksen e van Breda (1999, p. 410), “os passivos foram, por muitos anos, o filho ignorado da contabilidade. [...] os créditos, em outras palavras, vinham depois dos débitos. Quando não havia débito, não havia crédito”. Segundo os autores, algumas circunstâncias forçaram importantes mudanças de atitude e os passivos assumiram sua posição de direito, sendo um dos motivos para tal mudança o crescimento das obrigações econômicas.

Por exemplo, as empresas têm oferecido há muito tempo benefícios de aposentadoria a seus empregados. Como os pagamentos iriam ocorrer no futuro, as obrigações decorrentes de planos de pensão ficavam sem registro contábil. À medida que a magnitude da obrigação foi se tornando mais evidente, o governo e as autoridades contábeis resolveram intervir para garantir que o passivo fosse contabilizado – independentemente de estar sendo feito o pagamento ou não. Os passivos decorrentes de planos de pensão agora aparecem rotineiramente nos balanços [...] (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 410).

Ao editar a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC SP T 16.10, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) dispôs que as provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de reconhecimento para os passivos.

Para Nascimento, Botelho e Lima (2011), uma variável a considerar é que atualmente a contabilidade pública brasileira passa por um processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, logo, a informação contábil deve mostrar a correta situação patrimonial do ente público e não ficar subordinada ao interesse particular do seu agente. Neste limiar, o CFC por meio da NBC T SP 16.5 destaca a objetividade do registro contábil.

## Contabilidade e Controladoria no Século XXI

O registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida (CFC, 2012).

A *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS 19*, que trata das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, editada pela *International Federation of Accountants – IFAC*, destaca, em seu item 22, que uma provisão deve ser reconhecida quando satisfizer os seguintes critérios (CFC, 2010):

- a) envolver uma obrigação presente (legalmente formalizada ou não) como resultado de evento passado;
- b) for provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação;
- c) puder ser feita uma estimativa confiável do montante da obrigação.

Os requisitos contemplados na *IPSAS 19* são os mesmos exigidos pelo Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público – *MCASP*, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil, segundo o qual as provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção (*MCASP*, 2014).

Niyama e Silva (2013) esclarecem que o reconhecimento de um passivo diz respeito ao fato de se incorporar ao balanço patrimonial de uma entidade um determinado item que se enquadra na definição de passivo. Assim, a condição para seu reconhecimento é que satisfaça a definição de passivo e que o item possa ser mensurado em bases confiáveis. Se qualquer uma dessas condições não for satisfeita, a provisão não deverá ser constituída.

Quanto ao critério de mensuração, a *NBC T 16.10* define como sendo a constatação de valor monetário decorrente da aplicação de procedimentos técnicos, suportados por análises qualitativas e quantitativas.

Para Niyama e Silva (2013) existe uma razão de se usar valor presente como base de mensuração, associada ao conservadorismo, isto porque, o montante de obrigações que será apresentado no balanço patrimonial será menor do que se fosse apresentado pelo valor de face. O item 53 da *IPSAS 19* dispõe que quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material, o valor da provisão deve ser registrado pelo valor presente dos desembolsos esperados para liquidar a obrigação (CFC, 2010).

Apesar da dificuldade de se mensurar alguns passivos por conta das diversas incertezas quanto à existência da obrigação, e sobre qual é o valor necessário para liquidá-la, ou mesmo, quando se dará o impacto nos demonstrativos contábeis, Niyama e Silva (2013) entendem que isso não deve ser motivo para a não evidenciação da informação.

No caso do critério de evidenciação, Iudícibus (2010) entende que o mesmo está intimamente ligado aos conceitos de materialidade e relevância, e que os limites e a extensão do que deve ser evidenciado podem referir-se a informações quantitativas e qualitativas. Segundo o autor, existem várias formas de se evidenciar a informação contábil, quais sejam: forma e apresentação das demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor; e relatório da administração.

De acordo com a *IPSAS 19*, itens 97 e 98, quando se tratar da constituição de uma provisão, as seguintes informações devem ser evidenciadas (CFC, 2010):

- a) o valor contábil no início e no final do período;

- b) as provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) os montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;
- d) as quantias não utilizadas revertidas durante o período;
- e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e do efeito de alguma alteração na taxa de desconto;
- f) uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- g) uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros;
- h) o montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.

Segundo Lima e Guimarães (2009), no rol das provisões a serem constituídas pelas unidades gestoras de RPPS destacam-se as de natureza atuarial, projetada em função de apuração dos compromissos previdenciários sob sua responsabilidade, intitulada Provisão Matemática Previdenciária (PMP).

## **2.2 Tratamento Contábil da Provisão Matemática Previdenciária**

Para Lima e Guimarães (2009), a PMP representa o total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data, em valor presente. Da mesma forma de uma provisão qualquer, a PMP deve cumprir os requisitos necessários ao seu reconhecimento, ou seja, deve existir uma obrigação presente e a necessidade de recursos para honrar essa obrigação. Os autores esclarecem que uma característica importante da PMP é que ela sempre será constituída enquanto houver adesões ao RPPS, ou enquanto forem mantidas as adesões já existentes.

Com relação ao critério de mensuração, para a contabilização da PMP deve haver um estudo técnico desenvolvido com base nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, denominado avaliação atuarial. O objetivo principal da avaliação patrimonial é estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos no plano (LIMA; GUIMARÃES, 2009).

O inciso I da Lei 9.717/1998, que dispõe sobre as regras gerais de organização e funcionamento dos RPPS, estabelece que para todo regime próprio deve ser realizada uma avaliação atuarial inicial, utilizando-se de parâmetros gerais para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios. A partir da avaliação atuarial inicial, os planos de benefícios do RPPS devem ser reavaliados, no mínimo, anualmente, ou quando houver um evento que justifique a mudança do perfil da massa de segurados do regime, devendo ser promovida, então, a atualização do registro contábil da provisão matemática previdenciária. Desta forma, tem-se que a base de cálculo da provisão matemática é, portanto, a avaliação atuarial inicial e suas respectivas atualizações.

Verifica-se, portanto, que a PMP deve ser reconhecida no momento do fato gerador, o qual ocorre com a emissão das avaliações atuariais, base para o processo de mensuração de seu registro. Contudo, de forma global, é necessária a melhoria das bases de dados para a obtenção de resultados com maior consistência (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2014).

Além de subsidiar o preenchimento do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA), exigido anualmente pelo Ministério da Previdência Social, a avaliação



atuarial será encaminhada como anexo do Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo.

Em relação ao critério de evidenciação, o passivo atuarial será divulgado apenas no Balanço Patrimonial da unidade gestora de RPPS, em razão de esse valor representar o “compromisso” do ente público como um todo e não apenas do Poder Executivo. Ademais, no encerramento do exercício, quando da publicação do Balanço Geral, o processo de consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente federativo.

Lima e Guimarães (2009) alertam que a Contabilidade dos RPPS não está voltada apenas para a execução orçamentária e financeira, mas, também, para a correta apresentação do patrimônio e suas mutações. Desta forma, a constituição da PMP e a sua atualização serão feitas com base no valor líquido do plano, apurado pela diferença entre a projeção dos benefícios a serem pagos aos segurados e entre a projeção das contribuições previdenciárias a serem recebidas. Segundo os autores, as principais contas e conceitos envolvidos na contabilização da PMP são as seguintes (LIMA; GUIMARÃES, 2009):

- a) *Provisões para benefícios concedidos*: valor líquido dos benefícios futuros já concedidos aos segurados assistidos, deduzido do valor atual das contribuições futuras desses segurados;
- b) *Provisões para benefícios a conceder*: valor atual dos benefícios futuros dos segurados que ainda se encontram na fase contributiva, deduzido do valor atual das contribuições futuras desses segurados (contribuição da geração atual);
- c) *Plano de amortização (conta redutora)*: corresponde aos registros tempestivos da assunção de dívidas e déficits apresentados no estudo atuarial, representam as contribuições especiais (contribuição suplementar, cessão de direitos, por exemplo, royalties como parte do equilíbrio do plano);
- d) *Provisões atuariais para ajuste do plano*: registro referente ao superávit do plano, considerando que os mesmos serão utilizados para corrigir eventuais distorções ou equalizar o plano atuarial;
- e) *Aposentadorias/pensões/outros benefícios do plano*: é o somatório dos benefícios do plano, concedidos e a conceder, a valor presente;
- f) *Contribuições do ente federativo (conta redutora)*: correspondem ao total das contribuições do ente federativo (contribuição normal, suplementar, assim como planos de amortização de déficits atuariais), trazido a valor presente, considerando a escala de tempo do plano de benefício;
- g) *Contribuições do pessoal ativo (conta redutora)*: somatório total das contribuições dos servidores ativos, a valor presente;
- h) *Contribuições do pessoal inativo e pensionista (conta redutora)*: somatório total das contribuições dos servidores inativos e pensionistas, a valor presente;
- i) *Compensação previdenciária (conta redutora)*: corresponde ao somatório dos valores dos benefícios de responsabilidade do regime geral de previdência social (RGPS) dos benefícios concedidos e a conceder, a valor presente, conforme regras do MPS;
- j) *Parcelamentos de débitos previdenciários (conta redutora)*: é o somatório dos valores em regime de parcelamentos de débitos, a valor presente;
- k) *Outros créditos (conta redutora)*: corresponde ao somatório total dos créditos a receber (parcelamentos de débitos, cessão de direitos, contribuições suplementares, amortização de déficit atuarial, etc.), ainda não lançados na rubrica contábil correspondente, ou seja, valores ainda não constantes do resultado da avaliação

atuarial, a valor presente. Os ajustes dos registros serão realizados a partir do novo resultado da avaliação atuarial, considerando a tempestividade dos fatos.

É possível que ao longo dos anos haja necessidade de ajustes contábeis a serem efetuados nas provisões constituídas, pois se trata de valores projetados, seja em função de resultado superavitário (quando os valores capitalizados superarem a necessidade da provisão), seja em função de contribuições complementares ou de mudanças nas hipóteses biométricas. Esses ajustes compõem as atualizações da PMP e serão feitos sobre os valores já provisionados (LIMA; GUIMARÃES, 2009).

### 3 METODOLOGIA

A presente pesquisa se caracteriza quanto aos seus objetivos como exploratória (RAUPP e BEUREN, 2006), pois visa proporcionar uma visão sobre determinado fato. No presente estudo, busca-se analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União.

A abordagem do problema é qualitativa, sob a forma de pesquisa documental e com o uso de dados descritivos, que ainda não receberam tratamento analítico.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa será desenvolvida mediante revisão bibliográfica e normativa acerca do tratamento contábil da provisão matemática previdenciária no âmbito da União, levantamento dos balanços atuariais do RPPS divulgados nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) do Governo Federal nos anos de 2006 a 2015 e análise dos BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República nos anos de 2004 a 2013.

Como o estudo consistiu em avaliar o impacto do registro da PMP do RPPS na situação patrimonial da União no período de 2004 a 2013, foi efetuada análise comparativa a partir dos elementos (ou grupos de contas) dos balanços atuariais do RPPS e dos balanços patrimoniais da União. Não foi considerada a data de publicação de cada balanço, e sim, a mesma data base.

Inicialmente, foram coletados os saldos das contas dos grupos – ativo (financeiro e não-financeiro), passivo (financeiro e não-financeiro) e patrimônio líquido – que compõem o balanço patrimonial da união. Foram utilizados dados do BGU relativos aos anos de 2004 a 2013, que estão publicados no sítio da Controladoria Geral da União (CGU), como prestação de contas do Presidente da República (CGU, 2005 a 2014).

Os balanços atuariais do RPPS dos servidores públicos federais foram obtidos nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) dos anos de 2004 a 2013, divulgados pela Câmara dos Deputados, no período de 2005 a 2014.

Em seguida, foi efetuada uma simulação no BGU de cada ano com os dados originalmente publicados e com os dados apurados nos balanços atuariais. Foi considerado o agrupamento em ativo real, passivo real, provisão matemática previdenciária e patrimônio líquido, os dois primeiros originais do BGU, sendo a PMP originária dos balanços atuariais.

A análise foi feita em termos relativos ao Produto Interno Bruto (PIB) (IBGE, 2014a) e em termos monetários (Apêndice). Para corrigir a inflação foi utilizado o deflator implícito do PIB (IBGE, 2014b).

#### 4 O IMPACTO DO REGISTRO DA PROVISÃO MATEMÁTICA PREVIDENCIÁRIA NO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

A partir da análise dos grupos de contas evidenciados nos Balanços Gerais da União (BGU), publicados nas prestações de contas da Presidência da República no período de 2004 a 2013, verificou-se que em nenhum dos anos analisados foi constatado o registro da PMP, conforme Tabela 1, que apresenta os agrupamentos de contas em ativo real, passivo real, provisão matemática previdenciária e patrimônio líquido, em percentuais do Produto Interno Bruto (PIB).

**Tabela 1 Balanços Gerais da União no período de 2004 a 2013 em % PIB**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Total do Ativo (Ativo Real)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Passivo Real	90,0%	89,8%	87,3%	84,2%	70,0%
<b>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</b>	-	-	-	-	-
Patrimônio Líquido (PL)	5,7%	11,0%	4,4%	9,4%	17,7%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
ATIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Total do Ativo (Ativo Real)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%
PASSIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Real	88,1%	85,3%	84,9%	86,0%	82,7%
<b>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</b>	-	-	-	-	-
Patrimônio Líquido (PL)	12,5%	18,0%	25,0%	20,4%	28,8%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014) IBGE (2014).

De acordo com a Tabela 1, os dados originais do BGU indicam que o Patrimônio Líquido da União passou de 5,7% do PIB em 2004 para 28,8% do PIB em 2013, e que não houve nenhum valor evidenciado relativo à PMP. Os valores monetários podem ser encontrados no Apêndice, na Tabela 5.

Contudo, ao analisar o conteúdo das notas explicativas dessas demonstrações contábeis, verificou-se que nos exercícios financeiros de 2012 e de 2013 foi apresentada uma discriminação dos valores correspondentes às necessidades de PMP a serem constituídas no período (CGU, 2013 e 2014).

Apesar de as notas explicativas ser parte integrante das demonstrações contábeis (CFC, 2009), as normas contábeis dispõem que as mesmas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis, o que não é o caso do passivo atuarial, podendo ser considerado, portanto, que não houve a adequada evidenciação da PMP no período.

Quando é efetuada a análise a partir dos balanços atuariais elaborados pelo MPS no período de 2004 a 2013, verifica-se que em todos os períodos analisados a unidade gestora de RPPS dos servidores federais apresentou-se atuarialmente deficitária, conforme Tabela 2 (os valores monetários podem ser observados no Apêndice, Tabela 6).



## Contabilidade e Controladoria no Século XXI

**Tabela 2 Balanços Atuariais no período de 2004 a 2013 em % PIB**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Valor Presente Atuarial das Contribuições	4,6%	4,0%	3,3%	4,3%	4,4%
Sobre Salários	3,1%	3,0%	2,5%	3,3%	3,3%
Sobre Benefícios	1,5%	1,0%	0,8%	1,0%	1,2%
<b>Déficit Atuarial</b>	<b>21,2%</b>	<b>19,4%</b>	<b>17,8%</b>	<b>18,6%</b>	<b>21,4%</b>
Total do Ativo	25,8%	23,4%	21,2%	22,9%	25,9%
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos	14,9%	14,7%	13,1%	13,2%	16,7%
Aposentadorias	8,7%	8,7%	7,6%	7,7%	9,4%
Pensões	6,2%	6,1%	5,4%	5,5%	7,3%
Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder	10,8%	8,7%	8,1%	9,7%	9,2%
Aposentadorias	8,8%	7,0%	6,6%	7,8%	7,3%
Pensões	2,0%	1,6%	1,5%	1,9%	1,9%
Total do Passivo	25,8%	23,4%	21,2%	22,9%	25,9%
ATIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Valor Presente Atuarial das Contribuições	3,6%	3,2%	15,8%	11,4%	8,8%
Sobre Salários	2,5%	2,1%	13,4%	9,6%	7,1%
Sobre Benefícios	1,1%	1,1%	2,3%	1,7%	1,7%
<b>Déficit Atuarial</b>	<b>22,1%</b>	<b>21,9%</b>	<b>31,4%</b>	<b>33,6%</b>	<b>27,1%</b>
Total do Ativo	25,8%	25,1%	47,1%	45,0%	35,9%
PASSIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos	16,3%	15,9%	13,2%	13,5%	12,8%
Aposentadorias	9,1%	8,8%	8,6%	8,8%	8,5%
Pensões	7,2%	7,2%	4,5%	4,8%	4,3%
Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder	9,5%	9,2%	33,9%	31,4%	23,1%
Aposentadorias	7,6%	7,3%	25,2%	23,1%	17,5%
Pensões	1,9%	1,9%	8,7%	8,3%	5,6%
Total do Passivo	25,8%	25,1%	47,1%	45,0%	35,9%

Fonte: Elaboração própria com base em Câmara dos Deputados (2005 a 2014) e IBGE (2014).

Observando a Tabela 2, constata-se que o *Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder* apresentou um crescimento importante no período, partindo de 10,8% do PIB em 2004 e chegando a 23,1% do PIB em 2013, indicando que houve aumento substancial dos benefícios futuros dos segurados que ainda se encontram na fase contributiva. Entre 2010 e 2011 essa variação foi ainda maior, passando de 9,2% para 33,9% do PIB, mas, segundo o MPS, se deu em virtude de as remunerações das bases de dados de 2010 contemplarem os aumentos salariais que não eram refletidos na base de dados de 2008, base utilizada na avaliação anterior (ano de 2010) (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2012).

Ainda de acordo com os dados da Tabela 2, observa-se que o déficit atuarial se manteve em torno de 20% no período de 2004 a 2010, com pico de crescimento nos anos de 2011 (31,4%) e 2012 (33,6%) e queda em 2013 (27,1%), indicando como as insuficiências financeiras podem afetar o equilíbrio do RPPS no longo prazo. A própria legislação previdenciária já define que no caso de a avaliação indicar déficit atuarial, deve ser

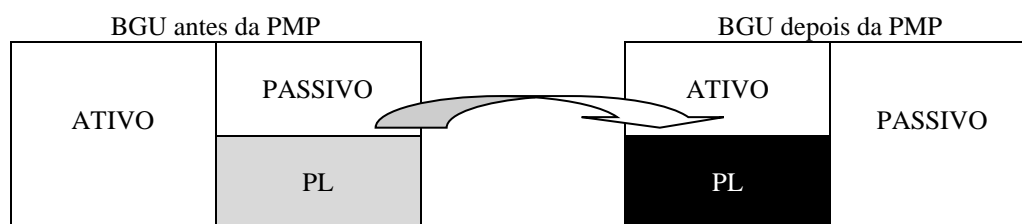
apresentado no parecer atuarial um plano de amortização para o seu equacionamento, que deverá estabelecer um prazo máximo de 35 anos para que sejam acumulados junto ao ente patrocinador da unidade gestora de RPPS os recursos necessários para a sua cobertura (LIMA e GUIMARÃES, 2009). Essas informações, portanto, devem ser adequadamente evidenciadas para os devidos encaminhamentos técnicos e legais.

Ao confrontar os dados apresentados na Tabela 1 (BGU) com os dados da Tabela 2 (Balanços Atuariais), verificou-se que caso a PMP fosse contabilizada à época de sua competência, a União passaria de uma situação líquida patrimonial superavitária para deficitária no período de 2004 a 2012, e que apenas em 2013 a situação líquida patrimonial líquida seria positiva (Tabela 3) (os valores monetários estão no Apêndice, Tabela 7).

**Tabela 3 BGU no período de 2004 a 2013 considerando o registro da PMP em % PIB**

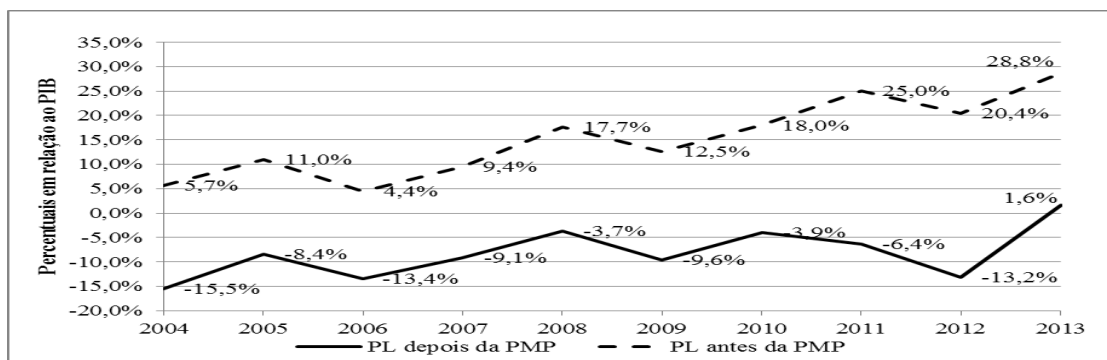
ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Total do Ativo (Ativo Real)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Passivo Real	90,0%	89,8%	87,3%	84,2%	70,0%
<b>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</b>	<b>21,2%</b>	<b>19,4%</b>	<b>17,8%</b>	<b>18,6%</b>	<b>21,4%</b>
Patrimônio Líquido (PL)	-15,5%	-8,4%	-13,4%	-9,1%	-3,7%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
ATIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Total do Ativo (Ativo Real)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%
PASSIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Real	88,1%	85,3%	84,9%	86,0%	82,7%
<b>Provisão Matemática Previdenciária - RPPS</b>	<b>22,1%</b>	<b>21,9%</b>	<b>31,4%</b>	<b>33,6%</b>	<b>27,1%</b>
Patrimônio Líquido (PL)	-9,6%	-3,9%	-6,4%	-13,2%	1,6%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%

Ao simular o impacto do registro da provisão matemática previdenciária no BGU, observa-se que o patrimônio líquido muda de lado no quadro da equação contábil (Figura 1), ou seja, no período de 2004 a 2012 não haveria “reserva garantidora” necessária para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS junto aos servidores públicos federais caso a PMP tivesse sido registrada no BGU.



**Figura 1 Comparativo do BGU antes e após a contabilização da PMP no período de 2004 a 2012**  
Fonte: elaboração própria

A Figura 2 ilustra a evolução do patrimônio líquido do Governo Federal no período de 2004 a 2013, confrontando os dados originais do BGU antes e após a inclusão da provisão matemática previdenciária. É possível constatar que com o registro da PMP, o saldo da situação líquida da União passaria de positiva para negativa nos anos de 2004 a 2012, sendo que em 2013 o saldo em relação ao PIB seria positivo em 1,6%.



**Figura 2** Evolução do patrimônio líquido do Governo Federal no período de 2004 a 2013, antes e depois da inclusão da PMP dos servidores públicos federais

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014) e Câmara dos Deputados (2005 a 2014).

Embora a contabilização da PMP deixe o patrimônio líquido da União negativo, o TCU (2013) entende que em se tratando de governos nacionais essa situação é considerada normal, haja vista o alto grau de endividamento e o acúmulo de obrigações judicializadas em um ente dessa natureza. A título de exemplo, o TCU apresenta as experiências dos Governos dos EUA, Reino Unido, Canadá e Comissão Europeia, todos com passivo a descoberto (Tabela 4).

**Tabela 4 - Exemplos de contas governamentais estrangeiras que evidenciam o passivo atuarial.**

	EUA 2011-2012 (USD bilhões)	Reino Unido 2010-2011 (£ bilhões)	Canadá 2011-2012 (CAD bilhões)	Comissão Europeia 2011 (€ bilhões)
Ativo Total	2.748	1.228	371	138
Passivo Total	-18.849	-2.421	-921	-171
Patrimônio Líquido	-16.101	-1.193	-550	-34
<b>Passivo Atuarial</b>	<b>-6.274</b>	<b>-960</b>	<b>-204</b>	<b>-31</b>

Fonte: Adaptado de TCU (2013, pag. 383).

Diante do exposto, é possível depreender que o registro da PMP afetaria significativamente a situação patrimonial da União em todos os anos analisados caso fosse evidenciada no BGU, mas, por outro lado, possibilitaria informações íntegras e tempestivas aos usuários da informação contábil.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União, a partir do levantamento dos balanços atuariais do RPPS divulgados nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) do Governo Federal e da análise dos BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República dos anos de 2004 a 2013.

A revisão da literatura mostrou que no reconhecimento da PMP deve existir uma obrigação presente e a necessidade de recursos para honrar essa obrigação, devendo a mesma ser constituída enquanto houver adesões ao RPPS, ou enquanto forem mantidas as adesões já existentes. Com relação ao critério de mensuração, para a contabilização da PMP, deve haver um estudo técnico desenvolvido com base nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, denominado avaliação atuarial, cujo objetivo principal é

estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos no plano.

Em relação ao critério de evidenciação, o passivo atuarial deve ser divulgado apenas no Balanço Patrimonial da unidade gestora de RPPS, em razão de esse valor representar o “compromisso” do ente público como um todo e não apenas do Poder Executivo. Ademais, no encerramento do exercício, quando da publicação do Balanço Geral, o processo de consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente federativo.

Ao analisar os grupos de contas evidenciados nos balanços patrimoniais, publicados nas prestações de contas da Presidência da República, no período de 2004 a 2013, verificou-se que em nenhum dos anos analisados foi constatado o registro da PMP, mas foi apresentada a discriminação dos valores correspondentes às suas necessidades no conteúdo das notas explicativas das demonstrações contábeis dos anos de 2012 e 2013.

Apesar de as notas explicativas ser parte integrante das demonstrações contábeis, essas não podem substituir o conteúdo das demonstrações contábeis, podendo ser considerado, portanto, que não houve a adequada evidenciação da PMP no período.

Quando é efetuada a análise a partir dos balanços atuariais elaborados pelo MPS no período de 2004 a 2013, verifica-se que em todos os períodos analisados a unidade gestora de RPPS dos servidores federais apresentou-se atuarialmente deficitária. Ao confrontar os dados apresentados no BGU com os dados apresentados nos Balanços Atuariais, verificou-se que caso a PMP fosse contabilizada à época de sua competência, a União passaria de uma situação líquida patrimonial superavitária para deficitária no período de 2004 a 2012, e que apenas em 2013 a situação líquida patrimonial líquida seria positiva.

Portanto, os achados do estudo permitem concluir que caso a PMP tivesse sido registrada no BGU, no período de 2004 a 2012 não haveria “reserva garantidora” necessária para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS junto aos servidores públicos federais.

Apesar de não desejada, relatório do TCU aponta que em se tratando de governos nacionais essa situação é considerada normal, haja vista o alto grau de endividamento e o acúmulo de obrigações judicializadas em um ente dessa natureza.

Para futuras pesquisas, recomenda-se que a mesma análise seja feita nos entes subnacionais brasileiros que possuem unidade gestora de RPPS, analisando o impacto do registro da provisão matemática previdenciária dos servidores estaduais e municipais nos balanços gerais de seus respectivos Estados e Municípios.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre as 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.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2006: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2005. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2006 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2007: anexo IV. 6, de abril de 2006. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2007 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2008: anexo de Metas Fiscais, de 13 de abril de 2007. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2008 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2009: anexo IV, de 15 de abril de 2008. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2010: anexo IV, de 15 de abril de 2009. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2011: anexo III, de 15 de abril de 2010. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2012: anexo III, de 15 de abril de 2011. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2013: anexo IV, de 13 de abril de 2012. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2013 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2014: anexo IV, de 15 de abril de 2013. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014 e dá outras providências.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (CD). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2015: anexo IV, de 15 de abril de 2014. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2015 e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: CFC, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Brasília: CFC, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.185, de 28 de agosto de 2009. Aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União. 2004.



Disponível em:

<[http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2004/Volume2/VOLII\\_0013.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2004/Volume2/VOLII_0013.pdf)>. Acesso em: 28 ago. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União. 2005. Disponível em:

<[http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2005/Volume%202/Parte%20I/VOLII\\_0023.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2005/Volume%202/Parte%20I/VOLII_0023.pdf)>. Acesso em: 29 jul. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União. 2006. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2006/VOLUME%20II/II-I-9.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República. 2007. Disponível em:

<[http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2007/Tomo\\_II/arquivos/0042\\_0043.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2007/Tomo_II/arquivos/0042_0043.pdf)>. Acesso em: 29 jul. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República. 2008. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2008/ParteVIII/8.2.3.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República. 2009. Parte VI. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2009/Arquivos/623.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República: exercício de 2010. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2010/Arquivos/PCPR2010.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas da Presidenta da República: exercício de 2011. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2011/Arquivos/PCPR2011.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas da Presidenta da República: exercício de 2012. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2012/Arquivos/PCPR2012.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas da Presidenta da República: exercício de 2013. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2013/Sumario.asp>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

GIUNTINI, Norberto; PEREIRA, Anísio C.; BOAVENTURA, Wilson R. A Mensuração dos Passivos Ocultos: um desafio para a contabilidade. IX Congresso de Contabilidade. Porto-Portugal. Novembro/2002.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Produto Interno Bruto - Sistema De Contas Nacionais. Disponível em:  
<<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?no=1&op=1&vcodigo=SCN52&t=produto-interno-bruto-br-valores-correntes>>. Acesso em: out. 2014a.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Deflator do Produto Interno Bruto - Sistema De Contas Nacionais. Disponível em:  
<<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?no=1&op=1&vcodigo=SCN54&t=deflator-produto-interno-bruto>>. Acesso em: out. 2014b.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Introdução à Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

LIMA, Diana V. de; GUIMARÃES, Otoni G. Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social. 1. ed. Brasília: Ministério da Previdência Social, 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (MF). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. 795 p.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (MPS). Portaria Ministerial 403, de 10 de dezembro de 2008. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências.

NASCIMENTO, Heriberto H. V. do; BOTELHO Ducinéli R.; LIMA, Diana V. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. Revista de Informação Contábil, v. 5, n. 2, p. 21-42, abr-jun 2011.

NIYAMA, Jorge K.; SILVA, César A. T. Teoria da contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

## Contabilidade e Controladoria no Século XXI

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2012. Brasília: TCU, 2013. 684 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2013. Brasília: TCU, 2014.

### Apêndice

**Tabela 5 - Balanço Patrimonial [R\$ bilhões de 2013].**

<b>ATIVO</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Total do Ativo (Ativo Real)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4
<b>PASSIVO</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Passivo Real	2.753,3	2.832,9	2.864,3	2.935,1	2.542,3	3.229,5	3.337,9	3.398,3	3.447,5	3.399,0
Provisão Matemática Previdenciária - RPPS										
Patrimônio Líquido (PL)	174,3	347,5	145,2	328,9	641,8	459,8	704,4	999,7	819,4	1.182,5
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014) e no deflator implícito do PIB (IBGE, 2014).

**Tabela 6 - Balanço Atuarial da União [R\$ bilhões de 2013].**

<b>ATIVO</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Valor Presente Atuarial das Contribuições</b>	<b>140,2</b>	<b>125,6</b>	<b>109,8</b>	<b>150,5</b>	<b>161,3</b>	<b>133,2</b>	<b>126,0</b>	<b>630,7</b>	<b>455,3</b>	<b>361,6</b>
Sobre Salários	93,5	94,6	82,9	114,4	118,1	92,5	84,0	537,6	386,7	291,8
Sobre Benefícios	46,8	31,1	26,9	36,0	43,2	40,7	42,0	93,1	68,6	69,9
<b>Déficit Atuarial</b>	<b>648,0</b>	<b>612,3</b>	<b>585,4</b>	<b>647,8</b>	<b>777,7</b>	<b>812,1</b>	<b>857,3</b>	<b>1.255,2</b>	<b>1.346,9</b>	<b>1.115,9</b>
<b>Total do Ativo</b>	<b>788,2</b>	<b>737,9</b>	<b>695,2</b>	<b>798,3</b>	<b>939,0</b>	<b>945,3</b>	<b>983,3</b>	<b>1.885,9</b>	<b>1.802,1</b>	<b>1.477,5</b>
<b>PASSIVO</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos</b>	<b>457,0</b>	<b>464,6</b>	<b>428,6</b>	<b>460,9</b>	<b>604,8</b>	<b>597,2</b>	<b>623,1</b>	<b>527,9</b>	<b>542,4</b>	<b>528,1</b>
Aposentadorias	267,5	273,3	250,5	268,4	341,3	333,9	343,2	346,2	351,7	350,5
Pensões	189,6	191,3	178,0	192,5	263,5	263,3	279,9	181,7	190,7	177,6
<b>Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder</b>	<b>331,1</b>	<b>273,3</b>	<b>266,6</b>	<b>337,4</b>	<b>334,2</b>	<b>348,0</b>	<b>360,1</b>	<b>1.358,0</b>	<b>1.259,7</b>	<b>949,4</b>
Aposentadorias	269,1	222,1	216,7	271,9	266,4	279,8	287,6	1.009,7	927,1	718,7
Pensões	62,1	51,2	49,9	65,5	67,8	68,2	72,5	348,2	332,6	230,7
<b>Total do Passivo</b>	<b>788,2</b>	<b>737,9</b>	<b>695,2</b>	<b>798,3</b>	<b>939,0</b>	<b>945,3</b>	<b>983,3</b>	<b>1.885,9</b>	<b>1.802,1</b>	<b>1.477,5</b>

Fonte: Elaboração própria com base em Câmara dos Deputados (2005 a 2014) e no deflator implícito do PIB (IBGE, 2014).

**Tabela 7 - Balanço Patrimonial Após a Contabilização da PMP [R\$ bilhões de 2013].**

<b>ATIVO</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Total do Ativo (Ativo Real)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4
<b>PASSIVO</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Passivo Real	2.753,3	2.832,9	2.864,3	2.935,1	2.542,3	3.229,5	3.337,9	3.398,3	3.447,5	3.399,0
Provisão Matemática Previdenciária - RPPS	648,0	612,3	585,4	647,8	777,7	812,1	857,3	1.255,2	1.346,9	1.115,9
Patrimônio Líquido (PL)	-473,6	-264,7	-440,2	-318,9	-136,0	-352,2	-152,8	-255,6	-527,5	66,6
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014), Câmara dos Deputados (2005 a 2014) e no deflator implícito do PIB (IBGE, 2014).