

AULA 02: Variações Patrimoniais: Variações Ativas e Passivas Orçamentárias e Extra-orçamentárias.

SUMÁRIO	PÁGINA
1. Apresentação	1
2. Variações Patrimoniais	2
2.1. Fatos modificativos e fatos permutativos	3
2.2. Variações quantitativas	8
2.2.1. Variações Orçamentárias: receitas e despesas efetivas.	9
2.2.2. Variações extra-orçamentárias: superveniências e insubsistências do ativo e do passivo.	12
2.3. Variações qualitativas	16
2.3.1. Variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária: receitas e despesas não efetivas.	16
2.3.2. Variações qualitativas extra-orçamentárias: receitas e despesas extraorçamentárias.	20
2.4. Casos especiais: interferências ativas e passivas.	22
2.5. Modificações na contabilização das variações patrimoniais conforme o Plano de Contas novo a ser adotado de forma obrigatória a partir de 2013	27
2.5.1. Apuração do resultado patrimonial	37
3. Lista das questões comentadas	38
4. Lista das questões apresentadas	50

1. APRESENTAÇÃO

Pessoal tudo bem? Na aula de hoje tenho como tarefa explicar para vocês os conhecimentos inerentes às variações patrimoniais. Resolvi montar a aula da seguinte forma: inicialmente vou apresentar os conceitos das variações patrimoniais, na sequência vou apresentar as variações patrimoniais quanto aos efeitos sobre o Patrimônio Líquido e quanto à execução do orçamento, e por fim vou apresentar como o novo plano de contas contabiliza a mesmas (tendo em vista que o edital pode cobrar o mesmo).

2. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A lei 4320/64 estabelece que as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.¹

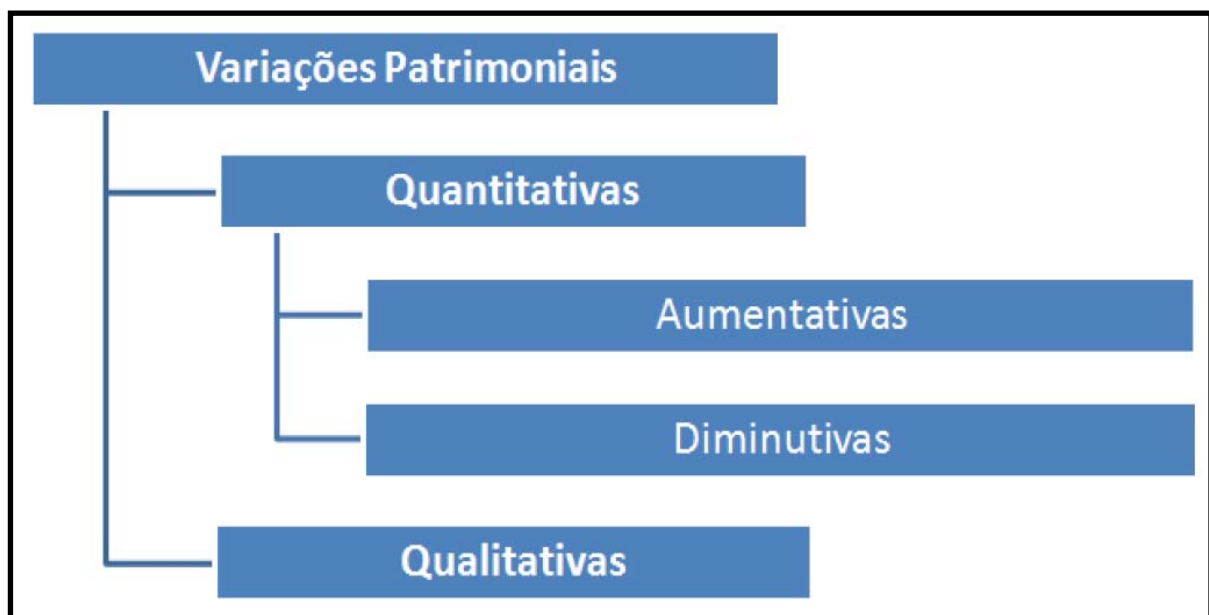
As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

As variações patrimoniais que afetem o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais.

Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais, de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado.

As variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas. A figura 1 ilustra a subdivisão das variações patrimoniais.

Figura 1: Subdivisão das variações patrimoniais



¹ Art. 100 lei 4320/1964.

Entende-se como **VARIAÇÕES QUANTITATIVAS** aquelas decorrentes de transações no setor público que **aumentam ou diminuem o patrimônio líquido**.

Denominam-se **VARIAÇÕES QUALITATIVAS** aquelas decorrentes de transações no setor público que **alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido**.

Transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido.

As transações que envolvem valores de terceiros devem ser demonstradas de forma segregada.

Em resumo as **variações quantitativas** decorrem de **fatos modificativos** enquanto que as **variações qualitativas e transações que envolvem valores de terceiros** decorrem de **fatos permutativos**.

2.1. FATOS MODIFICATIVOS E FATOS PERMUTATIVOS

Antes de iniciar este tópico quero lembrar o seguinte: "**um fato modificativo é modificativo em qualquer lugar do mundo em qualquer contabilidade; um fato permutativo é permutativo em qualquer lugar do mundo em qualquer contabilidade**".

Assim mostrarei exemplos de fatos modificativos e de fatos permutativos. Antes, porém, observemos a estrutura básica da composição patrimonial da contabilidade de uma entidade exposta no Quadro 1.

Quadro 1: Estrutura Patrimonial

ATIVO	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Essa estrutura é pode ser representada pelas fórmulas:

$$\text{ATIVO} - \text{PASSIVO} = \text{PL}$$

$$(\text{BENS} + \text{DIREITOS}) - (\text{OBRIGAÇÕES}) = \text{PL}$$

Os fatos modificativos são aqueles que alteram o valor do patrimônio líquido. Os fatos modificativos são aumentativos quando aumentam o PL e são diminutivos quando diminuem o PL.

Os fatos permutativos são aqueles que não alteram o valor do PL, porém alteram a composição do patrimônio da entidade.

O Quadro 2 apresenta exemplo de fatos aplicáveis a qualquer tipo de contabilidade (não especificamente da contabilidade pública).

Quadro 2: Exemplos de fatos contábeis na Contabilidade Pública

Exemplo de fato contábil	Classificação
Receita de aluguel à vista	Fato modificativo aumentativo
Depreciação	Fato modificativo diminutivo
Despesa com pessoal	Fato modificativo diminutivo
Alienação de imóveis	Fato permutativo
Realização de empréstimo	Fato permutativo
Pagamento de empréstimo - principal	Fato permutativo
Pagamento de juros	Fato modificativo diminutivo

A partir da combinação do Quadro 1, que contém a estrutura patrimonial, com os fatos do Quadro 2 vamos realizar a análise exemplo a exemplo:

a) Receita de aluguel

ATIVO ↑	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ↑

Quando se registra uma receita de aluguel à vista aumenta o ativo devido à entrada de dinheiro no caixa e ocorre um aumento do patrimônio líquido.

b) Depreciação

ATIVO ↓	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ↓

Quando se registra a depreciação ocorreu uma redução do ativo e uma diminuição do patrimônio líquido.

c) Despesa com Pessoal

ATIVO ↓	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ↓

Quando se paga salários de pessoal ocorre uma redução do ativo devido à saída de dinheiro do caixa e uma diminuição do patrimônio líquido.

d) Alienação de imóveis

ATIVO ↓ ↑	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Quando se recebe dinheiro devido à alienação de bens não ocorre a alteração do Patrimônio Líquido. Isso porque ocorre a troca de bem não monetário pelo bem monetário caixa.

e) Realização de empréstimos

ATIVO ↑	PASSIVO ↑
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Quando se recebe dinheiro devido à realização de empréstimos não ocorre a alteração do Patrimônio Líquido. Isso porque ocorre o aumento do Ativo devido à entrada de dinheiro no caixa e um aumento simultâneo do Passivo devido ao surgimento de uma obrigação de igual valor.

f) Pagamento de empréstimo - principal

ATIVO ↓	PASSIVO ↓
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Quando sai dinheiro do caixa destinado ao pagamento de empréstimos não ocorre a alteração do Patrimônio Líquido. Isso porque ocorre a diminuição do Ativo com a diminuição simultânea do Passivo devido ao desaparecimento de uma obrigação de igual valor.

g) Pagamento de juros

ATIVO ↓	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ↓

Quando se registra o pagamento de juros ocorre uma redução do ativo devido a uma saída de dinheiro do caixa com a conseqüente diminuição do patrimônio líquido.

Dessa forma concluímos que:

- Quando ocorre a troca de um bem não monetário pelo bem monetário (imóvel/veículo) de igual valor (caixa) ocorre um fato permutativo;
- Quando ocorre a entrada de um bem monetário (caixa) com o respectivo aumento de obrigação no passivo de igual valor (empréstimo) ocorre um fato permutativo;
- Quando ocorre um aumento de um ativo sem: o respectivo aumento de uma obrigação no passivo ou a respectiva diminuição de outro ativo; ocorre um fato modificativo aumentativo.
- Quando ocorre a diminuição de ativo sem: a respectiva diminuição de uma obrigação no passivo ou o respectivo aumento de outro ativo; ocorre um fato modificativo diminutivo.

Antes de avançarmos gostaria de informar que na essência um evento é considerado receita ou despesa quando ele de fato provoca

respectivamente o aumento do PL (variação quantitativa aumentativa) ou a diminuição do PL (variação quantitativa diminutiva).

Essa regra de essência contábil, porém, não é seguida na administração pública fielmente, isso porque as receitas e despesas orçamentárias estão estabelecidas na lei 4320/1964 e na portaria 163/2001 conforme constam nos Quadros 3 e 4.

Quadro 3: Classificação quanto à natureza da despesa (1º e 2º níveis)

Categoria econômica	Grupos de natureza da despesa
3.Despesas Correntes	3.1 Pessoal e encargos sociais
	3.2 Juros e encargos da dívida
	3.3 Outras despesas correntes
4.Despesas de Capital	4.4 Investimentos
	4.5 Inversões Financeiras
	4.6 Amortização da dívida

Fonte: MTO 2012

Quadro 4: Classificação quanto à natureza da receita (1º e 2º níveis)

Categoria Econômica	Origem
1 - Receitas Correntes	1.1-Tributária
	1.2-Contribuições
	1.3-Patrimoniais
	1.4-Agropecuárias
	1.5-Industriais
	1.6-Serviços
	1.7-Transferências correntes
	1.9-Outras receitas correntes
2 - Receitas de Capital	2.1-Operações de Crédito
	2.2-Alienação de bens
	2.3-Amortização de empréstimos
	2.4- Transferências de capital
	2.5- Outras receitas de capital

Fonte: MTO 2012

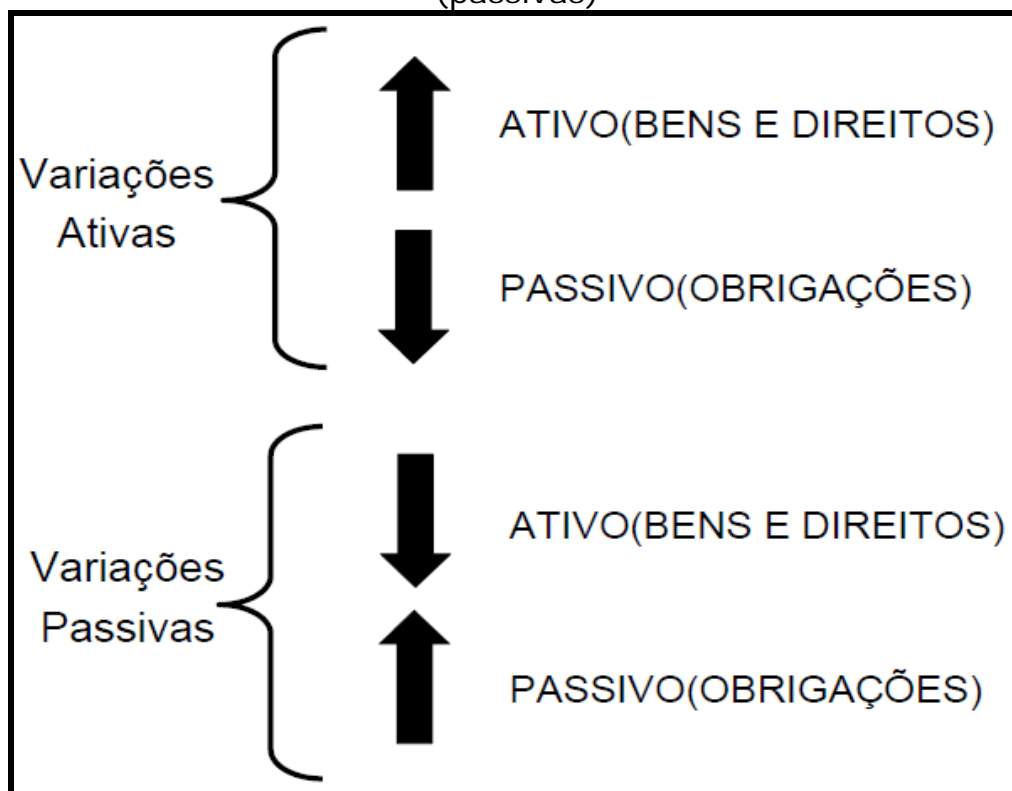
Como assim professor? Pode explicar melhor? Posso sim. Usemos nosso exemplo penúltimo exemplo: pagamento do principal de empréstimos. Que tipo de fato é ele? Isso mesmo, um fato permutativo que na essência contábil não seria despesa. Porém, observe que no Quadro 4, amortização da dívida é considerada pela legislação uma despesa orçamentária de capital, apesar de ser um

fato permutativo. Isso é um exemplo de despesa não efetiva que comentamos brevemente aula anterior.

2.2. VARIAÇÕES QUANTITATIVAS

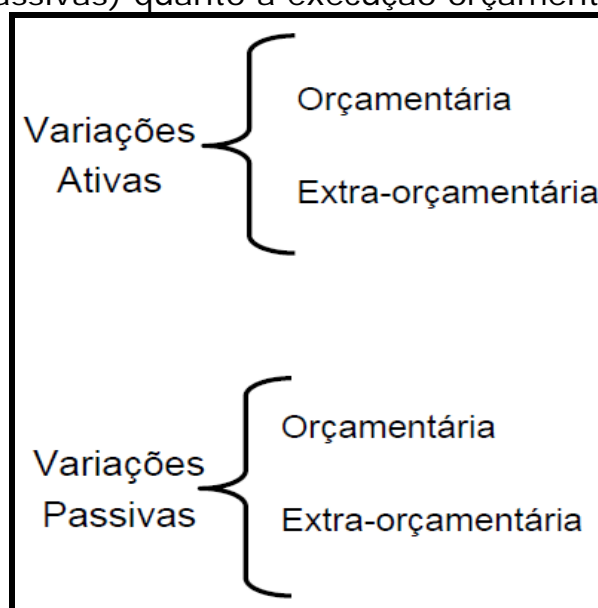
As variações quantitativas são aquelas decorrentes de fatos modificativos aumentativos e diminutivos. Os fatos modificativos aumentativos (variações ativas) decorrem do aumento do ativo ou da diminuição do passivo; enquanto que os fatos modificativos diminutivos (variações passivas) decorrem da diminuição do ativo ou do aumento do passivo conforme exposto na Figura 2.

Figura 2: Variações quantitativas aumentativas (ativas) e diminutivas (passivas)



Além dessa primeira classificação, outra classificação também é importante na análise, qual seja: se as variações dependem ou independem da execução orçamentária. A Figura 3 ilustra as possibilidades.

Figura 3: Variações quantitativas aumentativas (ativas) e diminutivas (passivas) quanto à execução orçamentária



Observa-se que podem ocorrer variações ativas que dependem da execução orçamentária e variações ativas que independem da execução orçamentária. Da mesma forma, podem ocorrer variações passivas que dependem da execução orçamentária e variações passivas que independem da execução orçamentária.

2.2.1. Variações Orçamentárias: receitas e despesas efetivas

As variações quantitativas orçamentárias estão representadas pelas receitas e despesas efetivas. As receitas efetivas provocam as variações ativas orçamentárias, enquanto que as despesas efetivas provocam as variações passivas orçamentárias.

As variações ativas orçamentárias são aquelas variações oriundas do orçamento que provocam o aumento do PL. Temos como exemplos: a receita tributária, a receita de serviços. A Figura 4 mostra as conseqüências desses fatos na equação patrimonial.

Figura 4: Receitas efetivas

$$\uparrow PL = \uparrow A - P$$

As variações passivas orçamentárias são aquelas variações oriundas do orçamento que provocam a diminuição do PL. Temos como exemplos: a despesa orçamentária de pessoal, serviços, juros, benefícios previdenciários. A Figura 5 mostra as consequências desses fatos na equação patrimonial.

Figura 5: Despesas efetivas

$$\downarrow PL = \downarrow A - P \text{ ou } \downarrow PL = A - \uparrow P$$

Cabe uma explicação adicional quanto à parte direita da Figura 5. Ocorre que na prática para se pagar uma despesa com pessoal faz-se necessário realizar a liquidação antes do pagamento conforme consta a seqüência dos estágios da execução da despesa: empenho, liquidação e pagamento. A fim de relembrar conhecimentos de AFO e úteis na nossa disciplina apresento no Quadro 5 os estágios da receita e da despesa conforme as etapas.

Quadro 5: Etapas e estágios da receita e da despesa

Etapas	Receita	Despesa
Planejamento	Metodologia de projeção das receitas orçamentárias	Fixação
		Descentralizações de créditos orçamentários
		Programação orçamentária e financeira
		Processo de licitação e contratação
Execução	Lançamento	Empenho
	Arrecadação	Liquidação
	Recolhimento	Pagamento
Controle e Avaliação	Controle e Avaliação	Controle e Avaliação

Retornando a parte direita da Figura 5 (que eu destaquei em vermelho), informo que a mesma representa o momento da liquidação, quando se reconhece efetivamente uma obrigação que deverá ser paga no futuro.

Assim a dica que fica é:

-Para as receitas orçamentárias efetivas (fatos modificativos aumentativos) o efeito positivo da variação quantitativa ocorre no momento da arrecadação;

-Para as despesas orçamentárias efetivas (fatos modificativos diminutivos) o efeito negativo da variação quantitativa ocorre no momento da liquidação.



1. (FCC/2007/TRE-PB/Analista Judiciário/Contador) Receita efetiva é
- a) a colocação de títulos públicos no mercado financeiro.
 - b) a operação de crédito.
 - c) a alienação de bens imóveis.
 - d) o recebimento de valores emprestados.
 - e) a cota-parte do Fundo de Participação dos Estados.

COMENTÁRIOS À QUESTÃO

1. (FCC/2007/TRE-PB/Analista Judiciário/Contador) Receita efetiva é
- a) a colocação de títulos públicos no mercado financeiro.

ERRADO, é uma operação de crédito e um fato permutativo.

- b) a operação de crédito.

ERRADO, é um fato permutativo.

- c) a alienação de bens imóveis.

ERRADO, é um fato permutativo.

d) o recebimento de valores emprestados.

ERRADO, é um fato permutativo.

e) a cota-parte do Fundo de Participação dos Estados.

CERTO, é um fato modificativo aumentativo.

2.2.2. Variações extra-orçamentárias: superveniências e insubsistências do ativo e do passivo

Existem situações que há o aumento ou diminuição do ativo; ou em que há o aumento ou a diminuição do passivo e que não ocorre a execução orçamentária. São fatos que independem totalmente da execução orçamentária.

A dica que eu dou para identificar este tipo de fato é seguir o disposto no Quadro 6.

Quadro 6: Dica para identificar variações quantitativas independente da execução orçamentária

Identificação inicial	Pergunta seguinte	Resposta	Dedução
Houve aumento do ativo e do PL	Houve arrecadação da receita ou liquidação da despesa no processo?	Sim	VAO ^a
		Não	VAEO ^b
Houve diminuição do ativo e do PL		Sim	VPO ^c
		Não	VPEO ^d
Houve aumento do passivo e diminuição do PL		Sim	VPO ^c
		Não	VPEO ^d
Houve diminuição do passivo e aumento do PL		Sim	VAO ^a
		Não	VAEO ^b

Legenda: a) VAO – Variação Ativa Orçamentária; b) VAEO – Variação Ativa Extra-Orçamentária; c) VPO – Variação Passiva Orçamentária; d) VPEO – Variação Passiva Extra-Orçamentária.

Após separarmos o que são variações quantitativas que dependem da execução orçamentária daquelas que independem da execução orçamentária, vamos às nomenclaturas utilizadas para as variações quantitativas extra-orçamentárias (independem da execução orçamentária). O Quadro 7 resume as nomenclaturas.

Quadro 7: Nomenclatura usual das variações quantitativas extra-orçamentárias

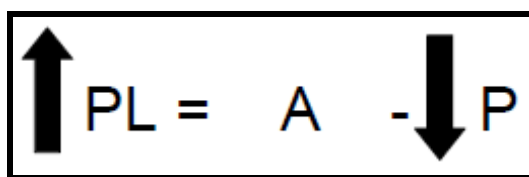
Variações extra-orçamentárias	Ativas	Superveniência do ativo
		Insubistência do passivo
	Passivas	Superveniência do passivo
		Insubistência do ativo

As variações ativas extra-orçamentárias são variações que independem do orçamento que provocam o aumento do PL. Se subdividem em superveniências do ativo (inscrição da dívida ativa, recebimento de bens doados, ganhos de capital, incorporação de valores) e insubsistências do passivo (cancelamento de RP, prescrição de dívida passiva). As Figuras 6 e 7 ilustram os impactos das variações ativas extra-orçamentárias conforme o caso.

Figura 6: Superveniência do Ativo


$$\uparrow PL = \uparrow A - P$$

Figura 7: Insubistência do Passivo


$$\uparrow PL = A - \downarrow P$$

As variações passivas extra-orçamentárias são variações que independem do orçamento que provocam a diminuição do PL. Se subdividem em Insubistência do Ativo (cancelamento de Dívida Ativa, doação de bens a terceiros, consumo de “material de consumo”, morte de semoventes) e Superveniência do Passivo (atualização monetária da dívida fundada, absorção/encampação de dívidas passivas,

reconhecimento de precatórios judiciais). As Figuras 8 e 9 ilustram os impactos das variações passivas extra-orçamentárias conforme o caso.

Figura 8: Insubsistência do Ativo

$$\downarrow PL = \downarrow A - P$$

Figura 9: Superveniência do Passivo

$$\downarrow PL = A - \uparrow P$$

Por fim pessoal, APRESENTO A VOCÊS DISCREPÂNCIAS QUE EXISTEM SOBRE A QUESTÃO DAS SUPERVENIÊNCIAS E DAS INSUBSISTÊNCIAS.

Quadro 8: Posicionamento das bancas quanto às superveniências e insubsistências ativas e passivas

Fato contábil	Visão Cespe e FCC	Visão ESAF e CFC
Insubsistência Ativa	Insubsistência <u>do</u> Ativo	Insubsistência <u>do</u> Passivo
Insubsistência Passiva	Insubsistência <u>do</u> Passivo	Insubsistência <u>do</u> Ativo
Superveniência Ativa	Superveniência <u>do</u> Ativo	Superveniência <u>do</u> Ativo
Superveniência Passiva	Superveniência <u>do</u> Passivo	Superveniência <u>do</u> Passivo

Dessa forma, conforme a banca do certame e caso venham a ser utilizados os termos Insubsistência Ativa, Insubsistência Passiva, Superveniência Ativa, Superveniência Passiva, recomendo que, antes de analisar a questão, seja realizada a conversão, respectivamente, para os termos no caso das bancas Cespe/UnB e FCC: Insubsistência do Ativo; Insubsistência do Ativo; Superveniência do Ativo e Superveniência do Passivo. No caso da ESAF, a sequência seria: Insubsistência do Passivo; Insubsistência do Ativo; Superveniência do Ativo e Superveniência do Passivo.

Portanto, observa-se que não há divergência de bancas em relação aos termos superveniências ativas e superveniências passivas.

A divergência ocorre quando são usados os termos insubsistências ativas e insubsistências passivas.



2. (FCC/2010/TRT 9ª Região/Analista Judiciário) As alterações nos valores dos elementos do patrimônio público que aumentam a situação patrimonial, advindas de superveniências ativas ou insubsistências passivas são denominadas:

- a) variações ativas.
- b) variações passivas.
- c) bens e direitos.
- d) incorporações passivas.
- e) alienações ativas.

COMENTÁRIOS À QUESTÃO

Conforme vimos nesta seção na visão da FCC, Cespe e FGV, as superveniências ativas são as superveniências do ativo, enquanto as insubsistências passivas são as insubsistências do passivo.

Ambas se enquadram como variações ativas conforme vimos nos Quadros 6 e 7. Assim, a resposta correta é a alternativa A.

2.3. VARIAÇÕES QUALITATIVAS

A lei 4320/64 estabelece que a Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.²

Dessa forma, observa-se que as operações de crédito que são fatos permutativos são consideradas receitas de capital vide Quadro 16. Porém, como registrar algo como receita quando na verdade em essência não é receita, por se tratar de fatos permutativos? Simples, por meio do USO DAS MUTAÇÕES.

Além disso, existem fatos permutativos que estão fora da LOA: são as entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.³ Estas são as receitas extra-orçamentárias e despesas extra-orçamentárias e que são exceções ao princípio orçamentário da universalidade.

2.3.1. Variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária

Vamos iniciar esta seção com duas perguntas:

a) Na contabilidade societária, quando uma empresa paga um empréstimo (principal), compra um carro (sem perda de capital), compra um imóvel (sem perda de capital), ocorre despesa?

Resposta: Não.

b) Na contabilidade societária, quando uma empresa realiza um empréstimo (principal), vende um carro (sem ganho de capital), vende um imóvel (sem ganho de capital), ocorre receita?

Resposta: Não.

Na Contabilidade Pública, porém, em ambos os casos, vide Quadros 3 e 4, tais fatos são despesas e receitas na visão do orçamento público.

Como a contabilidade resolve isto? Simples por meio das mutações.

² Art. 3º da lei 4320/1964.

³ Parágrafo único do art. 3º da lei 4320/1964.

Antes, porém, gostaria de reforçar um conteúdo apresentado na seção anterior, constante no Quadro 9, e que facilitará as dicas seguintes.

Quadro 9: Relação entre sistemas e contabilidade societária

Sistemas	Existe algo similar na Contabilidade Societária?
Financeiro	Sim. Apesar de não existir sistemas na Contabilidade Societária, ambos possuem similaridades.
Patrimonial	
Orçamentário	Não.
Compensação	

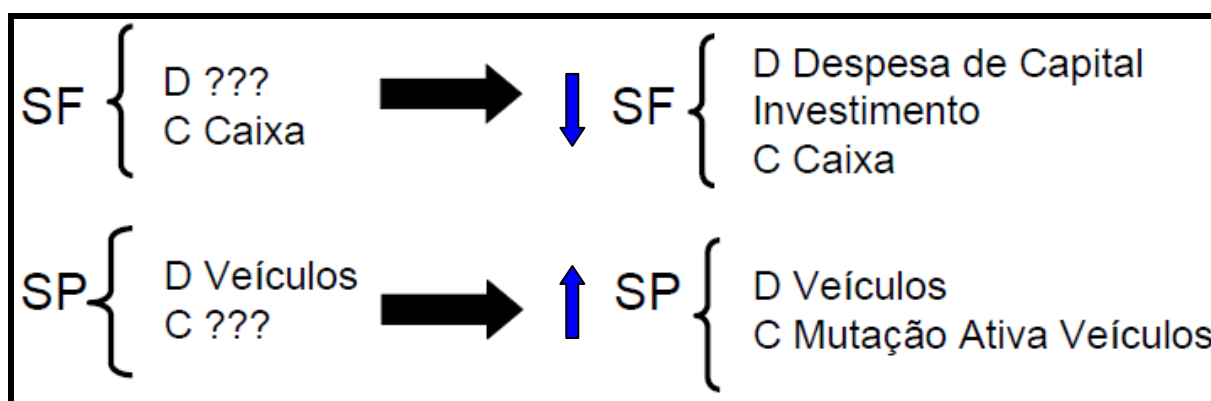
Vamos utilizar exemplos para aplicar a dica do Quadro 9:

A) EXEMPLO 1 – COMPRA DE CARRO ZERO KM:

-Na contabilidade societária a compra de um carro zero km se daria assim (não é despesa):

D Veículos
C Caixa

-Na contabilidade pública a compra de um carro zero km ocorre dessa forma (é despesa):



Dessa forma, concluímos aproveitando o lançamento da Contabilidade Societária que: a saída no Caixa pertence ao sistema financeiro, enquanto que a entrada de um veículo pertence ao sistema patrimonial.

Lembre que na aula anterior não podemos ter um débito em um sistema e um crédito em outro. O sistema financeiro é fácil, usamos como contrapartida a despesa. Neste primeiro momento temos uma diminuição do PL.

Porém, note, da regra inicial dessa aula, um fato permutativo é sempre permutativo. Assim, temos que usar uma FERRAMENTA que aumente o PL e torne o fato aparentemente modificativo diminutivo novamente um fato permutativo.

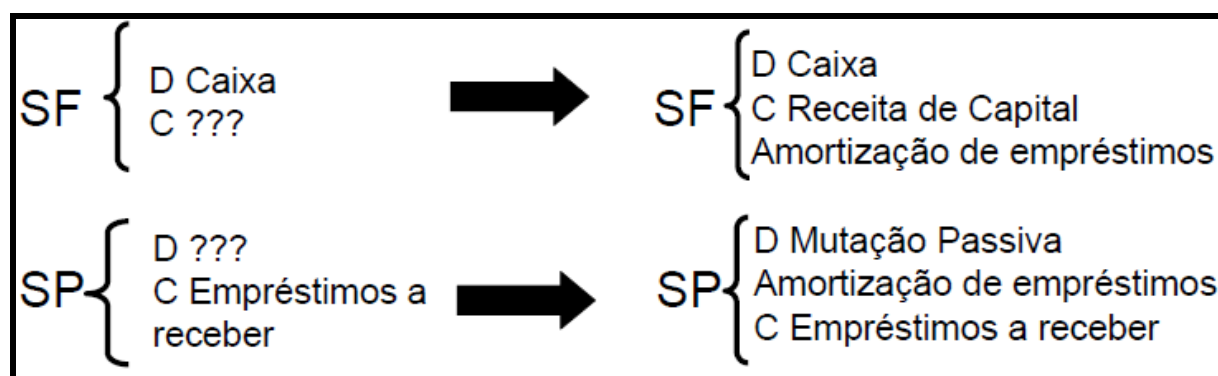
A solução então neste caso é utilizar as mutações ativas. Assim se por um lado o lançamento no sistema financeiro provoca uma diminuição do PL, o lançamento no sistema patrimonial reequilibra ao aumentar o PL no mesmo valor. O produto final é o fato permutativo.

B) EXEMPLO 2 – RECEBIMENTO DO PRINCIPAL DE UM EMPRÉSTIMO ANTERIORMENTE CONCEDIDO:

- Na contabilidade societária o recebimento do principal de um empréstimo concedido se daria assim (não é receita):

D Caixa
C Empréstimos a receber

- Na contabilidade Pública ocorre assim (é receita):



Dessa forma, concluimos, focando o exemplo 2 e aproveitando o lançamento da Contabilidade Societária, que: a entrada no Caixa

pertence ao sistema financeiro, enquanto a baixa de um empréstimo (direito) pertence ao sistema patrimonial.

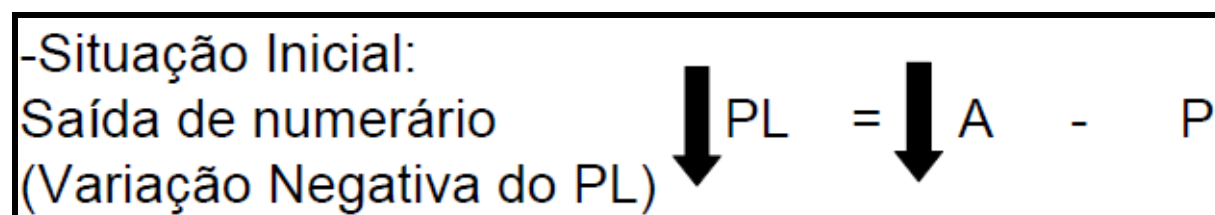
Lembre novamente que não podemos ter um débito em um sistema e um crédito em outro. O sistema financeiro é fácil, usamos como contrapartida a receita. Neste primeiro momento temos um aumento do PL.

Porém, lembre-se da regra inicial da seção 2.1, um fato permutativo é sempre permutativo. Assim, temos que usar uma FERRAMENTA que ao registrar a diminuição do PL (por determinação da lei 4320/1964) torne este fato, aparentemente modificativo aumentativo, novamente um fato permutativo.

A solução então neste caso, exemplo 2, é utilizar as mutações passivas. Assim se por um lado o lançamento no sistema financeiro provoca uma diminuição do PL, por outro lado o lançamento no sistema patrimonial reequilibra ao aumentar o PL no mesmo valor. Dessa forma, **O PRODUTO FINAL É O FATO PERMUTATIVO**.

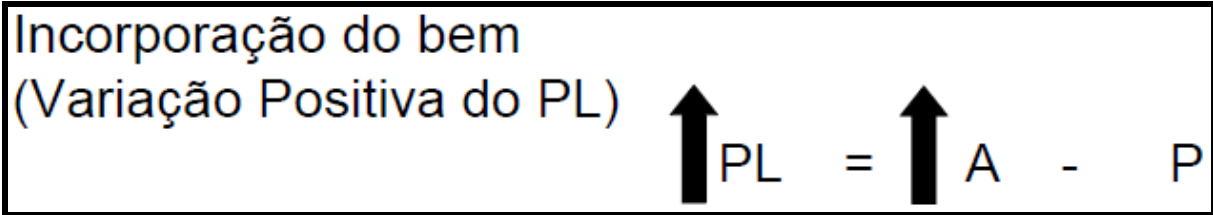
Assim, a permuta que for fruto da despesa gera uma Mutação Ativa (compra de veículo) conforme consta na Figura 10.

Figura 10: Lançamento do sistema financeiro



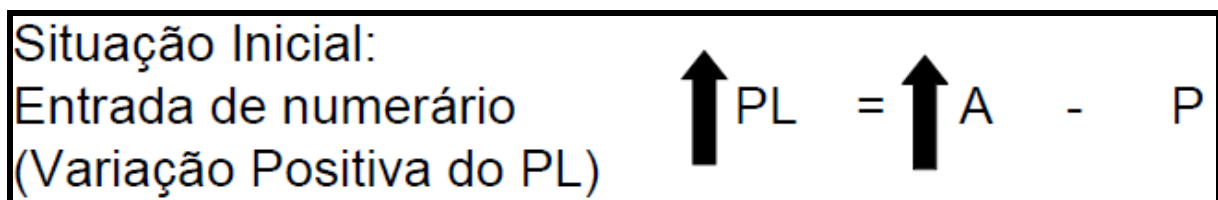
Para compensar: precisa-se aumentar o PL, direto no resultado (mutação ativa) conforme consta na Figura 11.

Figura 11: Lançamento do sistema patrimonial



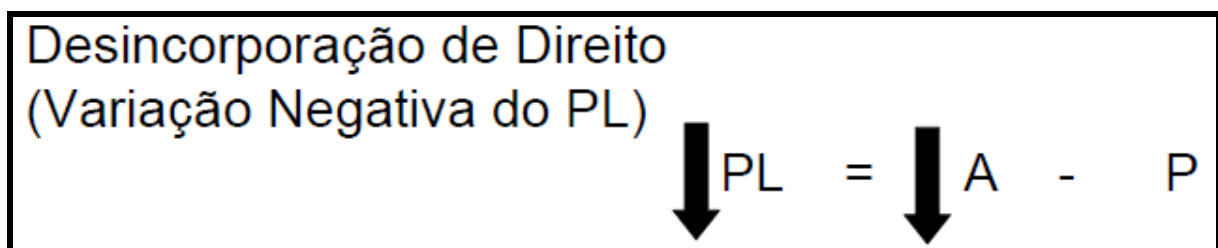
Dessa forma, pode-se afirmar também, que a permuta que for fruto da receita gera uma Mutação Passiva (recebimento de empréstimo) conforme consta na Figura 12.

Figura 12: Lançamento do sistema financeiro



Para compensar: precisa-se diminuir o PL, direto no resultado (mutação passiva) conforme consta na Figura 13.

Figura 13: Lançamento do sistema patrimonial



2.3.2. Variações qualitativas extra-orçamentárias: receitas e despesas extra-orçamentárias

Encerrando a parte teórica vou apresentar a vocês os fatos qualitativos que decorrem de entradas compensatórias no ativo e passivo financeiro. Estes lançamentos utilizam, via de regra, apenas o sistema financeiro. Em outros casos além do sistema financeiro utilizam o sistema de compensação.

Vamos a dois exemplos clássicos: o recebimento de cauções (receita extra-orçamentária) e a devolução de cauções (despesa extra-orçamentária).

a) Recebimento de cauções

ATIVO ↑	PASSIVO ↑
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Quando se recebe dinheiro de cauções, cabe ressaltar que:

- Se trata de um fato que independe de autorização orçamentária;
- Não ocorre a alteração do Patrimônio Líquido. Isso porque ocorre o aumento do Ativo devido à entrada de dinheiro no caixa e um aumento simultâneo do Passivo devido ao surgimento de uma obrigação que independe de autorização orçamentária de igual valor.
- Trata-se de uma receita extra-orçamentária.

b) Devolução de cauções

ATIVO ↓	PASSIVO ↓
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Quando se devolve dinheiro de cauções, cabe ressaltar que:

- Se trata de um fato que independe de autorização orçamentária;
- Não ocorre a alteração do Patrimônio Líquido. Isso porque ocorre a diminuição do Ativo devido à saída de dinheiro no caixa e a diminuição simultânea do Passivo devido à baixa de uma obrigação que independe de autorização orçamentária de igual valor.
- Trata-se de uma despesa extra-orçamentária.

2.4. CASOS ESPECIAIS: INTERFERÊNCIAS ATIVAS E PASSIVAS

Além das variações patrimoniais citadas nas seções anteriores, existem variações decorrentes de movimentações financeiras e de movimentação de bens entre órgão da mesma gestão (estas últimas diferem das doações já enquadradas nas superveniências e insubsistências). O Quadro 10 mostra os conceitos desses casos especiais denominados de interferências.

Quadro 10: Interferências Passivas e Ativas

Caso especial	Descrição	Tipo de variação
Interferências Passivas Orçamentárias	Representadas pela movimentação de recursos financeiros (Cotas, Repasses e Sub-repasses Concedidos).	Variação Passiva Orçamentária.
Interferências Passivas Extraorçamentárias	Apresentam valores oriundos da movimentação financeira destinados a atender Restos a Pagar (Cotas, Repasses e Sub-repasses Concedidos).	Variação Passiva Extra-Orçamentária.
	Movimentação de bens entre UG da mesma Gestão (bens concedidos).	
Interferências Ativas Orçamentárias	Representadas pela movimentação de recursos financeiros (Cotas, Repasses e Sub-repassos Recebidos).	Variação Ativa Orçamentária.
Interferências Ativas Extra-Orçamentárias	Apresentam valores oriundos da movimentação financeira destinados a atender restos a pagar (valores recebidos).	Variação Ativa Extra-Orçamentária.
	Movimentação de bens entre UG da mesma Gestão (bens recebidos).	

Por fim, aproveito para mostrar o Quadro 11 contendo as variações vistas nessa aula, a Figura 14 que contém a dica suprema [sob a ótica dos SISTEMAS](#), inserindo agora as variações quantitativas e qualitativas. Já a Figura 15 contém a dica suprema II sob a perspectiva das variações patrimoniais.

Quadro 11: Variações vistas nessa aula

Grupo	Subgrupo
Variações Passivas resultantes da execução orçamentária	Despesas Orçamentárias
	Interferências Passivas
	Mutações Passivas (decorrentes das receitas não efetivas)
Variações Passivas independentes da execução orçamentária	Interferências Passivas
	Decréscimos patrimoniais (Insubsistência do Ativo e Superveniência do Passivo)
Variações Ativas resultantes da execução orçamentária	Receitas Orçamentárias
	Interferências Ativas
	Mutações Ativas (decorrentes das despesas não efetivas)
Variações Ativas independentes da execução orçamentária	Interferências Ativas
	Acréscimos patrimoniais (Insubsistência do Passivo e Superveniência do Ativo)

As variações qualitativas extra-orçamentárias não são tratadas na Demonstração das Variações Patrimoniais. Veremos isso na aula de demonstração contábeis.

Figura 14: Dica suprema I para SISTEMAS contendo as variações patrimoniais

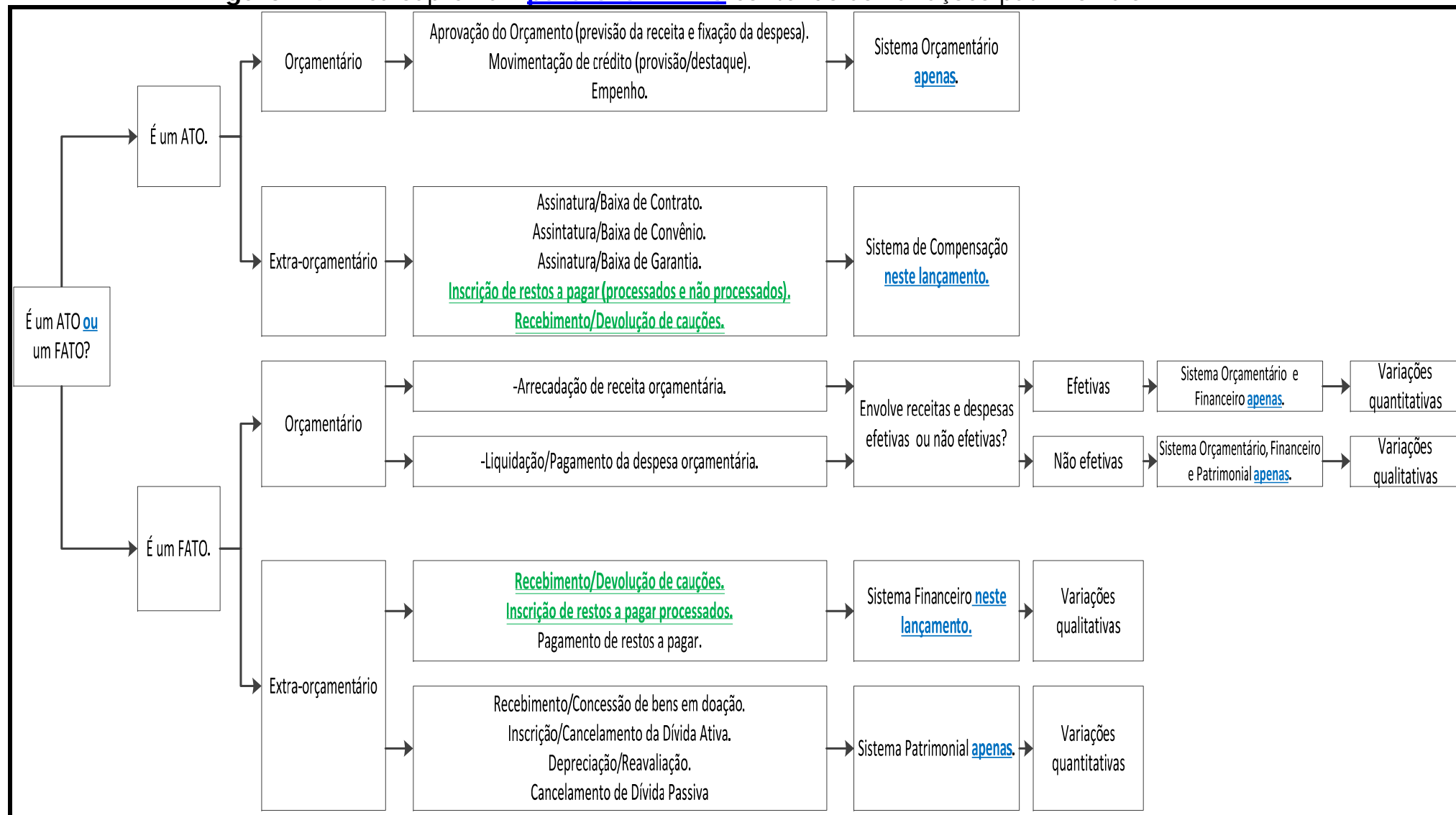
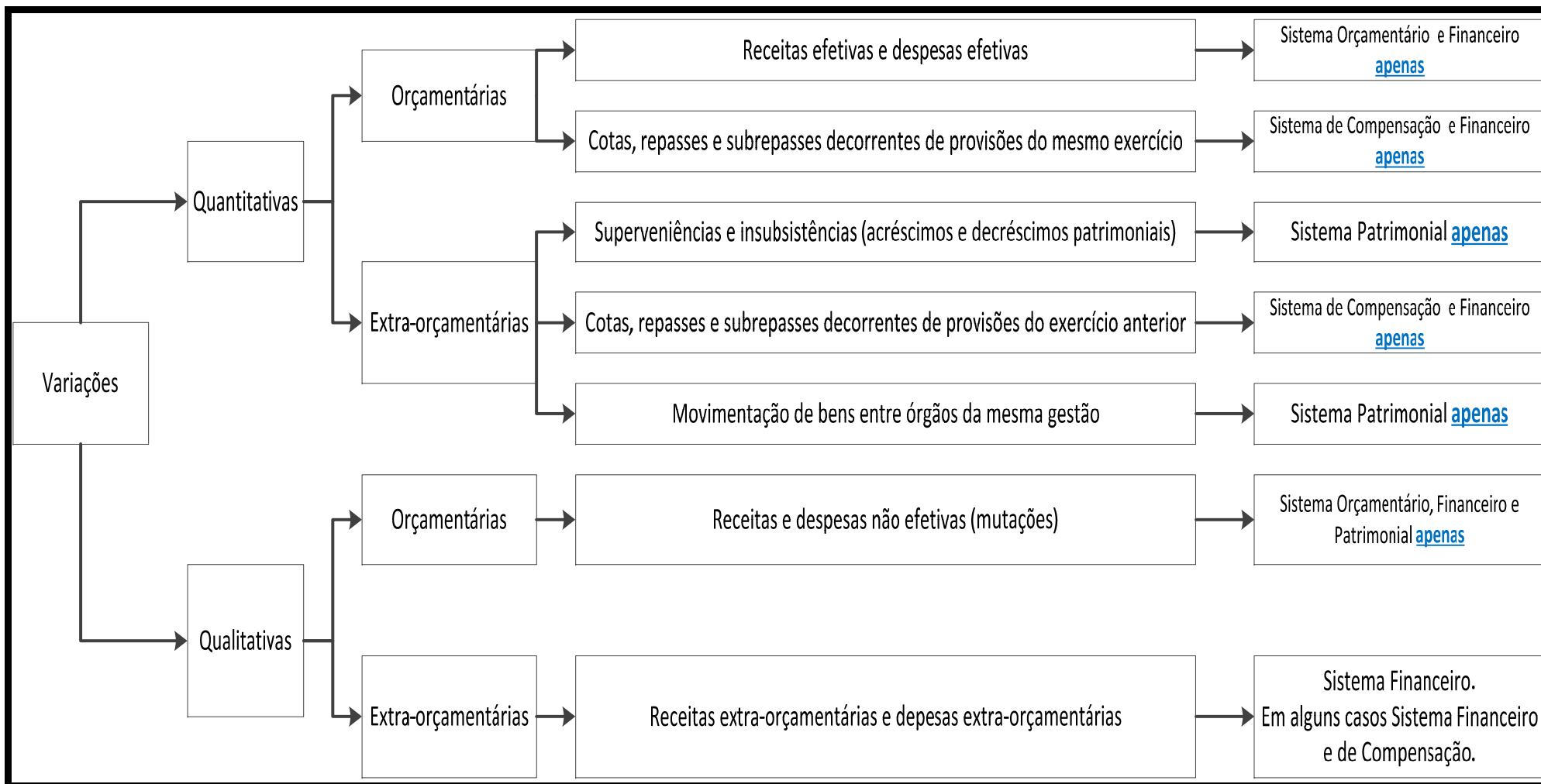


Figura 15: Dica suprema II para SISTEMAS sob a perspectiva das variações patrimoniais



As variações qualitativas extra-orçamentárias não são tratadas na Demonstração das Variações Patrimoniais.



3. (FCC/2011/TRT 24 Região/Analista) Para o governo federal, a venda de títulos públicos, a compra de um veículo à vista e a execução de despesa com serviços de terceiros são classificadas, respectivamente, como

- a) receita efetiva, despesa por mutação patrimonial e despesa efetiva.
- b) receita por mutação patrimonial, despesa por mutação patrimonial e despesa efetiva.
- c) receita efetiva, despesa efetiva e despesa por mutação patrimonial.
- d) despesa efetiva, despesa por mutação patrimonial e despesa efetiva.
- e) receita por mutação patrimonial, despesa efetiva e despesa por mutação patrimonial

COMENTÁRIO À QUESTÃO.

A venda títulos públicos é uma operação de crédito e uma receita não efetiva (por mutação); a compra de um veículo é uma despesa não efetiva; a despesa com serviços de terceiros é uma despesa efetiva.

Logo a resposta correta é a alternativa B.

2.5. MODIFICAÇÕES NA CONTABILIZAÇÃO DAS VARIAÇÕES QUANTITATIVAS E QUALITATIVAS CONFORME O PLANO DE CONTAS NOVO A SER ADOTADO DE FORMA OBRIGATÓRIA A PARTIR DE 2013

O PRIMEIRO PONTO que quero lembrar é que um fato modificativo é um fato modificativo tanto no Plano de Contas Tradicional quanto no Plano de Contas Novo (a ser adotado de forma obrigatória a partir de 2013); e que um fato permutativo é um fato permutativo tanto no Plano de Contas Tradicional quanto no Plano de Contas Novo.

O SEGUNDO PONTO mais importante é que no novo Plano de Contas as variações patrimoniais não se preocupam em separar as que dependem da execução orçamentária das que independem da execução orçamentária, elas estão preocupadas em registrar o momento que ocorre o fato gerador que aumentou ou diminuiu o Patrimônio Líquido. Apresento a Figura 16 que contém as variações aumentativas e diminutivas conforme o novo Plano de Contas. Ressalto que este é apenas o primeiro contato com este conhecimento. A visão total a meu ver somente ocorrerá após o término da aula de escrituração dos atos e fatos administrativos.

Figura 16: Variações diminutivas e aumentativas conforme o novo Plano de Contas

3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
--	--

Só pra ratificar o que escrevi antes. Temos na coluna de variações patrimoniais diminutivas da Figura 16: variações de pessoal e encargos que em regra são orçamentárias; e variações de desvalorizações e perdas de ativos que em regra são extra-orçamentárias.

Na coluna de variações patrimoniais aumentativas temos: variações de impostos, taxas e contribuições de melhoria que em regra são orçamentárias; e variações de valorizações e ganhos com ativos que em regra são extra-orçamentárias.

Assim, no Novo Plano de Contas não há esta segregação formal de variações quantitativas orçamentárias e extra-orçamentárias que existe no Plano de Contas Tradicional. Porém, é necessário que o operador da contabilidade (e o concurseiro) idem identifique quais variações no momento da contabilização foram decorrentes ou não da execução orçamentária.

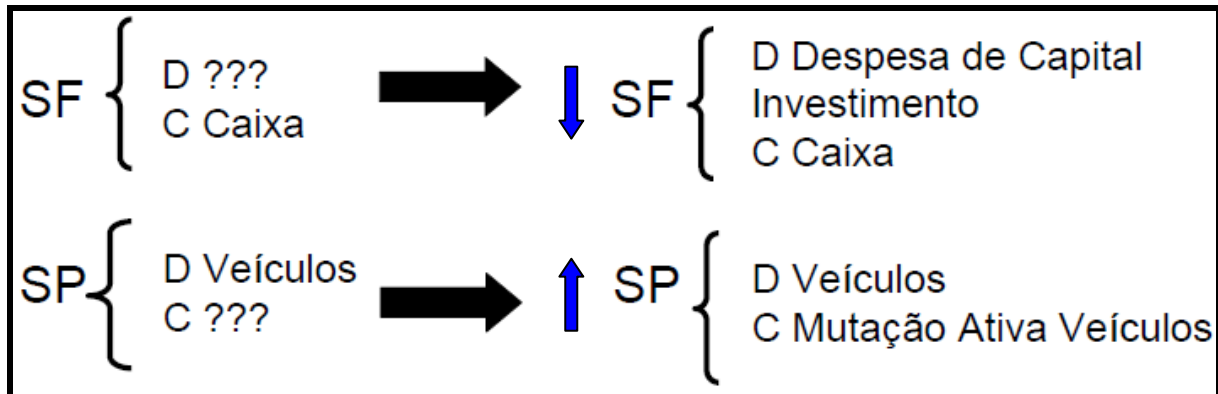
O TERCEIRO PONTO mais importante é quanto às VARIAÇÕES QUALITATIVAS. Quanto às mesmas passo a seguintes informações:

- (i) Elas não constam na Figura 16;
- (ii) Com a supressão do sistema financeiro, as mutações ativas e passivas, que eram necessárias para anular os efeitos das despesas não efetivas e receitas não efetivas quando da contabilização das variações qualitativas decorrentes da execução orçamentárias, deixaram de existir;
- (iii) As variações QUALITATIVAS independentes da execução orçamentária não foram afetadas quanto ao lançamento, apenas migraram do sistema financeiro para o patrimonial.

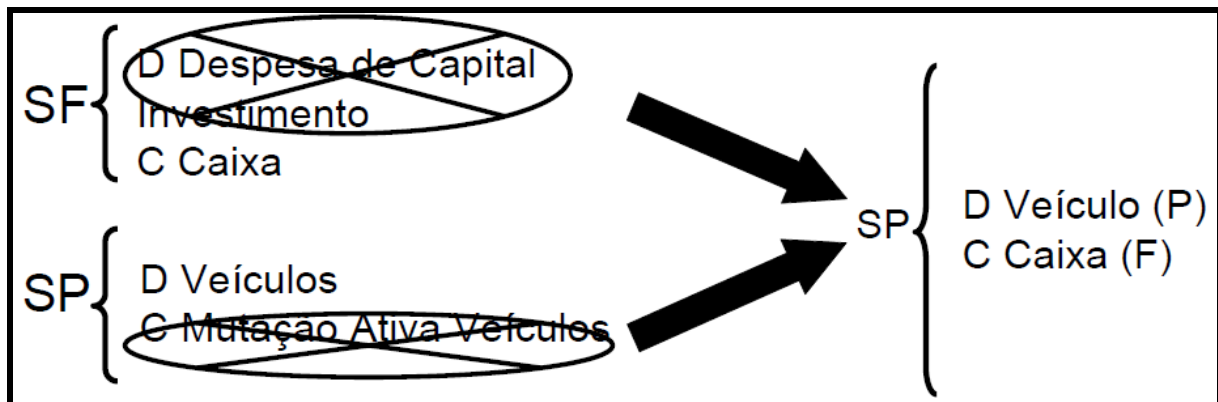
Quanto ao segundo aspecto gostaria de informar que apesar do sistema financeiro ter sido suprimido no Novo Plano de Contas, ele deixou resquícios dele no subsistema patrimonial. Assim, vou repetir os lançamentos vistos na seção 2.2.

EXEMPLO 1:

-Na contabilidade pública sob a ótica no Plano de Contas Tradicional, a compra de um carro zero km ocorre dessa forma (é despesa não efetiva):

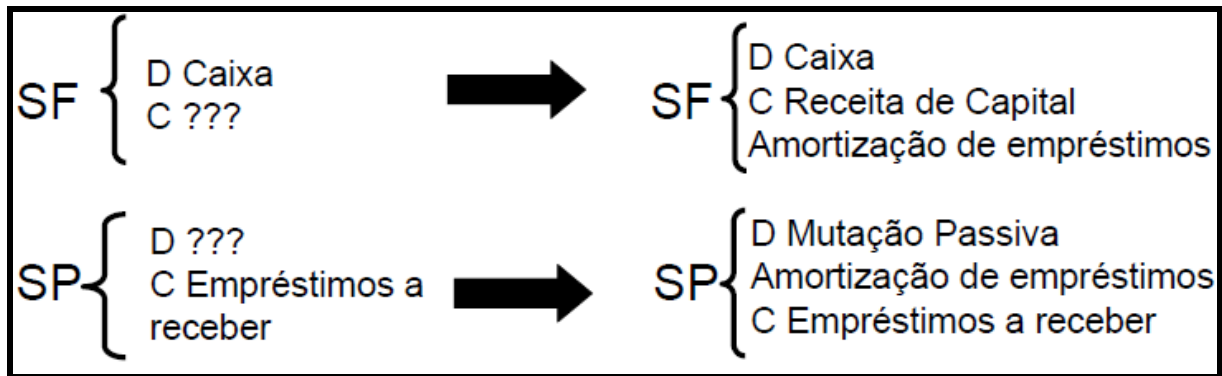


Com a adoção do novo plano de contas, devemos nos questionar que tipo de fato é esse? Isso mesmo, permutativo. Neste caso, não se pode utilizar as variações da Figura 15. Ademais, com a supressão do sistema financeiro a contabilização ficará assim:

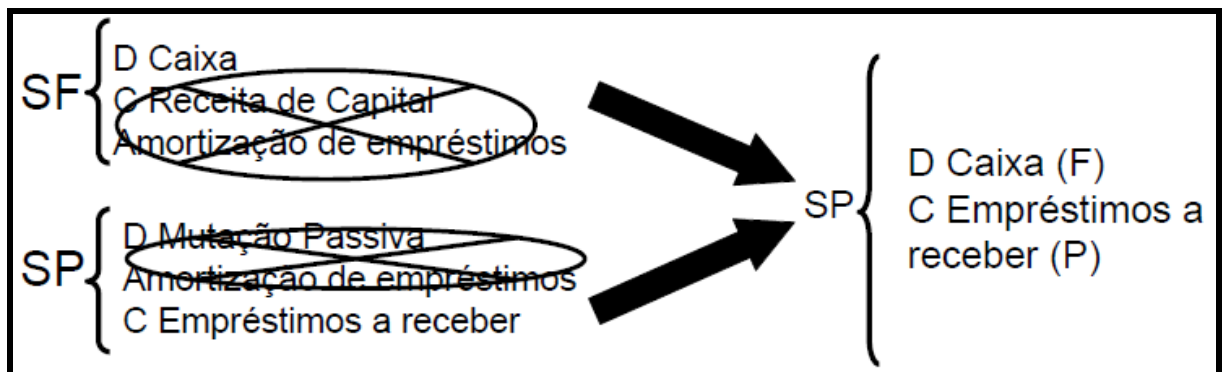


EXEMPLO 2:

-Na contabilidade Pública sob a ótica no Plano de Contas Tradicional, o recebimento do principal de um empréstimo anteriormente concedido ocorre dessa forma (é receita não efetiva):



Com a adoção do novo plano de contas, devemos nos questionar que tipo de fato   esse? Isso mesmo, permutativo. Neste caso, não se pode utilizar as variações da Figura 15. Ademais, com a supressão do sistema financeiro a contabilização ficará assim:



Assim, podemos concluir que no novo Plano de Contas há uma aproximação da contabilidade pública e da societária. A única diferença é que ao lado das CONTAS FINANCEIRAS haverá o código "F" e ao lado das CONTAS PATRIMONIAIS haverá o código "P". As contas financeiras são oriundas do antigo sistema financeiro, enquanto as contas patrimoniais são oriundas do sistema patrimonial.

Você que está focado nesta aula e na anterior, vai me perguntar: Professor com a supressão do sistema financeiro, como vamos obter a informação sobre a receita no momento da arrecadação e sobre a despesa no momento da liquidação? Simples, essas informações agora somente podem ser obtidas por meio do subsistema orçamentário. Antes, no Plano de Contas Tradicional, podiam ser

obtidas tanto pelo sistema financeiro, quanto pelo sistema orçamentário.



4. (FCC/TCE-PR/2011/Analista de Controle - Área Contábil) Determinada Entidade Pública adquiriu um veículo, a prazo, pelo valor de R\$ 30.000,00. Sob o enfoque patrimonial,
- (A) houve aumento no patrimônio líquido da Entidade por tratar-se de variações patrimoniais quantitativas aumentativas.
 - (B) é uma despesa de capital que aumenta o patrimônio líquido da Entidade.
 - (C) não houve aumento no patrimônio líquido da Entidade por tratar-se de variações patrimoniais qualitativas.
 - (D) é uma despesa corrente que não aumenta o patrimônio líquido da Entidade.
 - (E) houve variação patrimonial quantitativa diminutiva, por isso alterou o patrimônio líquido da Entidade.

[COMENTÁRIO À QUESTÃO.](#)

4. (FCC/TCE-PR/2011/Analista de Controle - Área Contábil) Determinada Entidade Pública adquiriu um veículo, a prazo, pelo valor de R\$ 30.000,00. Sob o enfoque patrimonial,
- (A) **houve aumento no patrimônio líquido da Entidade** por tratar-se de **variações patrimoniais quantitativas aumentativas**.
ERRADO, não há alteração do Patrimônio Líquido, pois é um fato permutativo.
- (B) é uma despesa de capital **que aumenta o patrimônio líquido** da Entidade.
ERRADO, apesar de ser despesa de capital, não há alteração do Patrimônio Líquido, pois é um fato permutativo.
- (C) não houve aumento no patrimônio líquido da Entidade por tratar-se de variações patrimoniais qualitativas.
CERTO.
- (D) é **uma despesa corrente** que não aumenta o patrimônio líquido da Entidade.
ERRADO, é uma despesa de capital e uma variação qualitativa.
- (E) houve **variação patrimonial quantitativa diminutiva**, por isso **alterou o patrimônio líquido da Entidade**.
ERRADO, houve uma variação qualitativa.

Por fim, aproveito para mostrar a Figura 17 que contém a dica suprema sob a ótica dos SUBSISTEMAS, inserindo agora as variações quantitativas e qualitativas. A Figura 18 contém a dica suprema sob a ótica das variações patrimoniais utilizando os subsistemas.

Além disso, fiz um resumo no Quadro 12, dos exemplos mais comuns em concursos das variações patrimoniais orçamentárias e extra-orçamentárias. Montei esse quadro a partir da classificação das receitas e das despesas orçamentárias (corrente e de capital), das receitas e despesas extra-orçamentárias, e das superveniências do ativo e do passivo.

Figura 17: Dica suprema I para SUBSISTEMAS contendo as variações patrimoniais

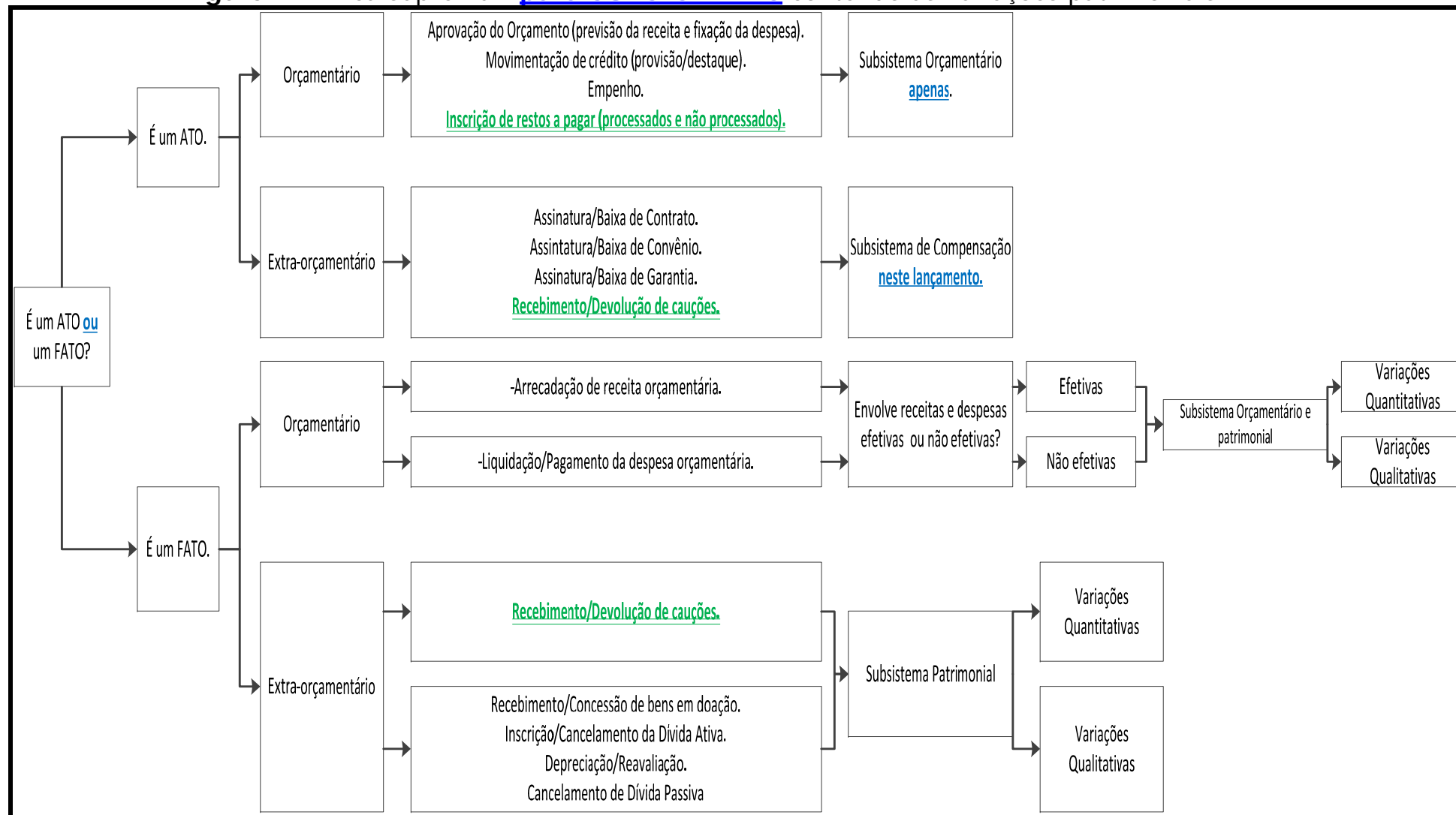
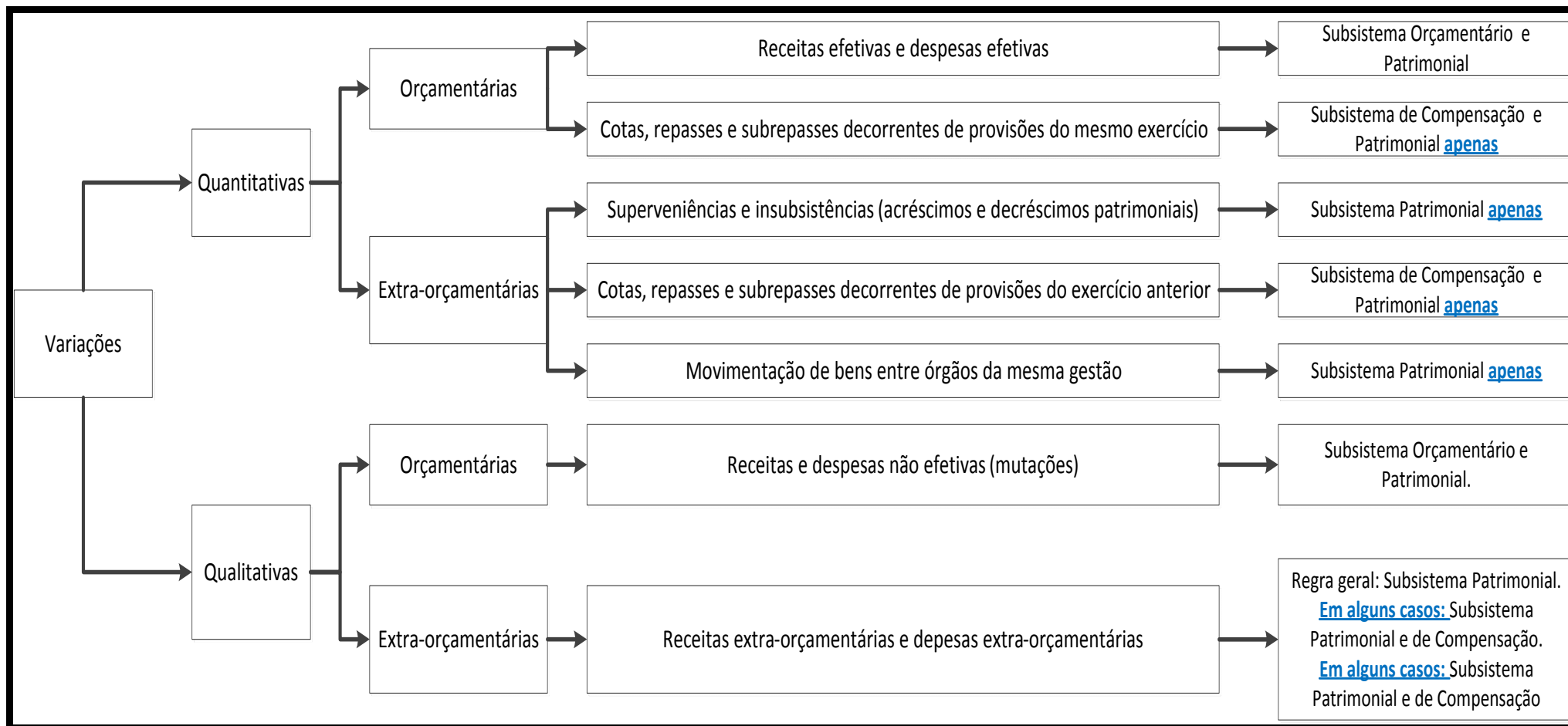


Figura 18: Dica suprema II para SUBSISTEMAS sob a perspectiva das variações patrimoniais.



Legenda: Veremos na aula de escrituração (operações típicas) que no novo plano de contas toda vez que entra recurso ou sai recursos há o controle de disponibilidade de recursos no sistema de compensação.

Quadro 12: Dica suprema II para [FATOS administrativos](#)

Que tipo de fato ocorreu?	Identificação inicial	Houve arrecadação da receita ou liquidação da despesa no processo?	Dedução	Exemplos mais comuns
Modificativo aumentativo	Houve aumento do Ativo e do PL	Sim	VAO – Variação Ativa Orçamentária → Receita efetiva	Receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, serviços, industriais.
		Não	VAEO – Variação Ativa Extra-Orçamentária → Superveniência do Ativo	Inscrição da dívida ativa, nascimento de semoventes, recebimento de bens em doação.
Modificativo diminutivo	Houve diminuição do Ativo e do PL	Sim	VPO – Variação Passiva Orçamentária → Despesa efetiva	Despesa com pessoal, com juros, com serviços de terceiros, com diárias e passagens, despesas de transferências correntes (subvenções) transferências de capital (auxílios) [quando ocorre simultaneamente a liquidação e o pagamento].
		Não	VPEO – Variação Passiva Extra-Orçamentária → Insubistência do Ativo	Saída de material de consumo do almoxarifado, furto de veículo, morte de semovente, baixa da dívida ativa, doação de bens a terceiros, depreciação/amortização.
Modificativo diminutivo	Houve aumento do Passivo e diminuição do PL	Sim	VPO – Variação Passiva Orçamentária → despesa efetiva	Despesa com pessoal, com juros etc (quando ocorre apenas a liquidação).
		Não	VPEO – Variação Passiva Extra-Orçamentária → Superveniência do Passivo	Encampação de dívidas de terceiros, correção monetária/cambial da dívida fundada.
Modificativo aumentativo	Houve diminuição do Passivo e aumento do PL	Sim	VAO – Variação Ativa Orçamentária	Essa situação não ocorre na CASP vide figura 4.
		Não	VAEO – Variação Ativa Extra-Orçamentária → Insubistência do Passivo	Perdão/Prescrição de dívidas passivas, cancelamento de restos a pagar.

Permutativo	Aumento do Ativo e Aumento do Passivo	Sim	Receita não efetiva	Receita de operação de crédito
		Não	Receita extra-orçamentária	Depósito de cauções, contratação de ARO.
	Diminuição do Ativo e do Passivo	Sim	Despesa não efetiva	Despesa de amortização da dívida, despesa corrente com aquisição de material de consumo, despesa corrente com suprimento de fundo no momento da concessão.
		Não	Despesa extra-orçamentária	Devolução de cauções, pagamento de ARO, pagamento de restos a pagar.
	Aumento e Diminuição simultânea do Ativo	Sim	Receita não efetiva	Receita de alienação de bens, receita de amortização de empréstimos.
			Despesa não efetiva	Despesa com aquisição de veículos, imóveis, máquinas, equipamentos; aquisição de participações acionárias; concessão de empréstimos.

2.5.1. APURAÇÃO DO RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período.

Caso o total das variações patrimoniais aumentativas sejam superiores ao total das variações patrimoniais diminutivas, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

3. QUESTÕES COMENTADAS

Nada como fazer umas questões enquanto se espera a próxima semana de aula.

1. (FCC/2011/ TRT 24ª Região/Contador) É uma variação patrimonial ativa quantitativa independente da execução orçamentária:

a) recebimento de receita tributária.

ERRADO, depende da execução orçamentária.

b) reconhecimento de passivo permanente.

ERRADO, independe da execução orçamentária, mas é uma variação passiva quantitativa.

c) inscrição de dívida ativa.

CERTO.

d) recebimento de receita de dívida ativa.

ERRADO, depende da execução orçamentária.

e) pagamento de restas a pagar.

ERRADO, independe da execução orçamentária, mas é um fato permutativo (saída compensatória do ativo e passivo financeiro).

2. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor) As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

CERTO, conforme visto na seção 2.

3. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor) As variações qualitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais, **podendo ou não** afetar o patrimônio líquido.

ERRADO, as variações qualitativas **não afetam o patrimônio líquido**.

4. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor). As transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido.

CERTO, conforme visto na seção 2.

5. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor). Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, as variações no patrimônio da entidade podem ser classificadas em quantitativas ou qualitativas. Uma variação qualitativa decorre:

a) da realização de operações de crédito.

CERTO, é um fato permutativo.

b) do recebimento de bens em doação.

ERRADO, é um fato modificativo.

c) do consumo de material de expediente.

ERRADO, é um fato modificativo.

d) da liquidação da despesa com pessoal.

ERRADO, é um fato modificativo.

e) da ocorrência do fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano.

ERRADO, é um fato modificativo.

6. (FCC/2009/TJ-PI/Auditor) É um exemplo de despesa por mutação patrimonial:

a) juros e encargos pagos sobre a dívida interna e externa.

ERRADO, são fatos modificativos.

b) pagamentos de serviços prestados por pessoa jurídica.

ERRADO, são fatos modificativos.

c) subvenções sociais.

ERRADO, são fatos modificativos.

d) subvenções econômicas.

ERRADO, são fatos modificativos.

e) aquisição de material permanente.

CERTO, são fatos permutativos.

7. (FCC/2009/TJ-PI/Auditor) O recebimento de depósitos ou cauções de terceiros pelo ente público constitui uma receita

- a) corrente.
- b) de capital.
- c) extra-orçamentária.
- d) por mutação patrimonial.
- e) patrimonial.

Conforme visto na seção 2.3.2 são variações permutativas extra-orçamentárias, são entradas compensatórias. Logo a alternativa correta é [a letra C.](#)

8. (FCC/TJ-PI/2009/Analista Judiciário) Superveniências ativas representam:

- a) aumento de valores representativos do passivo, de origem extra-orçamentária.
- b) aumento de valores representativos do ativo, de origem extra-orçamentária.
- c) aumento de valores representativos do passivo, de origem orçamentária.
- d) diminuição de valores representativos do passivo, de origem extra-orçamentária.
- e) diminuição de valores representativos do ativo, de origem extra-orçamentária.

Comentário:

Conforme vimos na seção 2.2.2, superveniências ativas são superveniências do ativo. Este termo é utilizado para variações extra-orçamentárias. Logo a alternativa correta [é a letra B.](#)

9. (FCC/2008/TCM-AM/Analista de Controle Externo) Uma redução efetiva do patrimônio público é causada pela ocorrência de uma:

- a) insubsistência passiva.
- b) superveniência passiva.

- c) mutação passiva.
- d) superveniência ativa.
- e) interferência ativa.

Comentário:

Uma redução do patrimônio pode decorrer de uma insubsistência do ativo (insubsistência ativa) ou de uma superveniência do passivo (superveniência passiva). Logo a alternativa correta **é a letra B.**

10. (FCC/2006/TRT 14ª Região/Analista Judiciário) Com relação à contabilidade patrimonial, a depreciação, a prescrição de dívida interna, a recuperação de bens dados como inservíveis e o crescimento do valor de dívidas em moeda estrangeira devido à variação cambial são considerados, respectivamente:

- a) insubsistência passiva, insubsistência ativa, superveniência passiva e superveniência ativa.
- b) insubsistência passiva, superveniência passiva, superveniência ativa e superveniência passiva.
- c) superveniência passiva, superveniência ativa, insubsistência passiva e insubsistência ativa.
- d) superveniência ativa, superveniência passiva, insubsistência ativa e insubsistência passiva.
- e) insubsistência ativa, insubsistência passiva, superveniência ativa e superveniência passiva.

Comentário:

A depreciação é uma insubsistência do ativo (**insubsistência ativa**); a prescrição de dívida interna é uma insubsistência do passivo (**insubsistência passiva**), a recuperação de bens dados como inservíveis é uma superveniência do ativo (**superveniência ativa**) e o crescimento do valor de dívidas em moeda estrangeira é uma superveniência do passivo (**superveniência passiva**). Logo a alternativa correta **é a letra E.**

11. (ESAF/ANA/2009/Analista Administrativo) Nas operações realizadas por uma unidade gestora da administração pública federal, observa-se a ocorrência dos seguintes fatos: transferências de bens para outra unidade do mesmo órgão, aquisição de material de consumo para estoque no almoxarifado e despesa com pessoal. Sobre a contabilidade dessa unidade, é correto afirmar:

- a) as variações ativas possuem mutações e as variações passivas são compostas somente por interferências.
- b) não é possível afirmar que houve variações passivas no exercício em razão da possível ausência de pagamento.
- c) em razão de ter havido estoque de material no almoxarifado, é possível afirmar que o resultado apurado no exercício foi superavitário.
- d) as variações passivas têm na sua composição despesa orçamentária e interferências passivas, enquanto as variações ativas possuem mutações.
- e) as transferências de bens para outra unidade não afetam a situação patrimonial da unidade enquanto a aquisição de material para estoque provoca alteração positiva nessa situação.

Comentário:

As transferências de bens para outra unidade do mesmo órgão são interferências passivas extraorçamentárias (conforme vimos na seção 2.4 são variações passivas); a aquisição de material de consumo para estoque no almoxarifado conforme vimos no Quadro 12 é uma despesa não efetiva, logo ensejam despesa orçamentária (variação passiva) e mutação ativa (variação ativa); e a despesa com pessoal conforme vimos no Quadro 12 é uma despesa efetiva, logo ensejam despesa orçamentária (variação passiva). Dessa forma, o gabarito é a opção D.

12. (ESAF/ANA/2009/Analista Administrativo) Assinale a opção que indica uma operação em que se observa a ocorrência de variações ativas quanto passivas.

- a) Celebração de contrato para a prestação de serviços de natureza continuada.

- b) Celebração de convênios com entidade sem fins lucrativos para a capacitação profissional de pessoas de comunidades carentes.
- c) Liquidação da despesa relativa ao pagamento de pessoal terceirizado da instituição.
- d) Liquidação de despesa com a aquisição de material permanente para uso da própria unidade ou para estoque.
- e) Incorporação de bens recebidos por doação de ente não integrante do Orçamento Geral da União.

Comentário:

Uma operação que gera simultaneamente uma variação ativa e passiva somente pode ser: uma receita não efetiva ou uma despesa não efetiva. Assim, a opção correta é a **alternativa D que é uma despesa não efetiva**. As alternativas A e B são atos e gera registro apenas no sistema de compensação. A alternativa C é uma despesa efetiva. A alternativa E é uma superveniência do ativo.

13. (ESAF/ANA/2009/Analista Administrativo) Tendo em vista os procedimentos adotados na contabilidade federal, assinale a opção correta a respeito das variações ativas.

- a) O reconhecimento, pela contabilidade, da entrada de material permanente adquirido no exercício, **bem como o decorrente do recebimento de bens por doações**, integra as variações ativas orçamentárias.

ERRADO, **recebimento de bens por doações são variações ativas extra-orçamentárias.**

- b) A contabilização da entrada no caixa do Tesouro de recursos decorrentes de operação de crédito afeta as **variações patrimoniais ativas extraorçamentárias.**

ERRADO, a referida operação por ser receita não efetiva **afeta as variações patrimoniais ativas e passivas orçamentárias.**

c) As variações ativas orçamentárias são compostas pela receita orçamentária e pelas mutações ativas decorrentes do aumento do ativo ou redução do passivo.

CERTO. As mutações ativas decorrem de despesas não efetivas que podem ensejar aumento do ativo (aquisição de bens) ou redução do passivo (pagamento de empréstimos).

d) As variações ativas independentes da execução orçamentária são aquelas decorrentes dos **atos contábeis permutativos** que afetam a situação líquida patrimonial.

ERRADO, variações ativas independentes da execução orçamentária são aquelas decorrentes dos **atos contábeis modificativos aumentativos**.

e) liquidação de despesas relativas aos gastos com a aquisição de material para consumo não afeta as variações ativas.

ERRADO, tais operações por serem despesas não efetivas, **afetam tanto as variações ativas quanto às variações passivas.**

14. (ESAF/SERPRO/2001/Analista) A transferência de bens móveis, entre unidades da administração pública, provoca variação positiva no patrimônio da unidade que os recebe e variação negativa no patrimônio da unidade que os transfere. Se as duas unidades envolvidas na transferência pertencem a uma mesma gestão, será contabilizado[a] na unidade transferidora um[a]

- a) Mutação Passiva
- b) Interferência Passiva
- c) Decréscimo Patrimonial
- d) Mutação Ativa
- e) Interferência Ativa

Conforme vimos na seção 2.4, a opção correta **é a alternativa B.**

15. (ESAF/PM-Recife/2003/ATM) Com base no artigo 39 da Lei nº 4.320/64, a dívida ativa constitui-se em um crédito da fazenda pública de natureza tributária ou não-tributária, sendo escriturado como receita do exercício em que ocorrer sua arrecadação. Sobre esse tema, assinale a opção incorreta.

a) Uma superveniência ativa deve ser contabilizada pela incorporação do direito a receber.

CERTO.

b) O cancelamento da dívida ativa provoca um débito em conta de insubsistência passiva.

CERTO., note que a ESAF trata insubsistência do ativo como insubsistência ativa.

c) Uma variação ativa extra-orçamentária **e uma variação passiva orçamentária** são acionadas em razão do recebimento do ativo.

ERRADO, a **variação passiva orçamentária** é decorrente de uma desincorporação de um ativo (**alienação de bens**) ou de um aumento do passivo (**operação de crédito**).

d) Na arrecadação da dívida ativa são envolvidos os sistemas financeiro, patrimonial e orçamentário.

CERTO.

e) A receita da dívida ativa abrange os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, multa e juros de mora.

CERTO.

16. (ESAF/CGU/2006/AFC) Assinale a opção correta em relação às variações ativas orçamentárias.

a) O recebimento de receita relativa aos créditos inscritos em dívida ativa **não afeta** as variações ativas orçamentárias.

ERRADO, tal evento consiste em receita não efetiva que **afeta tanto as variações ativas orçamentárias quanto variações passivas orçamentárias**.

b) O recebimento de transferência financeira para o pagamento de restos a pagar **afeta as variações ativas orçamentárias** no ente recebedor dos recursos.

ERRADO, afeta as variações ativas extra-orçamentárias.

c) A cota financeira recebida do órgão central de programação financeira é registrada nas variações ativas orçamentárias como interferências ativas.

CERTO.

d) A aquisição de material de consumo, bem como de móveis e imóveis **não afeta as variações patrimoniais ativas** por se tratar de fatos permutativos do patrimônio.

ERRADO, tal evento consiste em despesa não efetiva que afeta tanto as variações ativas orçamentárias quanto variações passivas orçamentárias.

e) O montante das variações ativas **é sempre igual** ao montante das receitas orçamentárias.

ERRADO, as variações ativas consideram além das receitas orçamentárias, as mutações ativas e as interferências ativas.

17.(ESAF/CGU/2004/AFC) Por Mutações Ativas entende-se:

a) variações patrimoniais ativas orçamentárias que caracterizam a aquisição de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.

b) variações patrimoniais ativas extra-orçamentárias que caracterizam a alienação de bens e direitos ou recebimento de dívida ativa.

c) variações patrimoniais passivas orçamentárias que caracterizam a aquisição de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.

d) variações patrimoniais passivas extraorçamentárias que caracterizam a alienação de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.

e) variações patrimoniais ativas extra-orçamentárias que caracterizam a aquisição de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.

Conforme vimos na seção 2, a opção correta é a alternativa A.

18. (ESAF/PM-Recife/2003/ATM) Considera-se Variação Patrimonial Ativa independente da Execução Orçamentária:

a) Cobrança da Dívida Ativa e Ágio sobre Ações.

ERRADO, a cobrança (recebimento) da dívida ativa é uma receita não efetiva. Logo, afeta tanto as variações ativas orçamentárias quanto variações passivas orçamentárias.

b) Incorporação de bens e Inscrição de Dívida Ativa.

CERTO.

c) Alienação de Bens e Desincorporação de Bens.

ERRADO, a alienação de bens é uma receita não efetiva, enquanto desincorporação de Bens é uma variação passiva.

d) Cancelamento da Dívida Ativa e Alienação de Títulos e Valores.

ERRADO, cancelamento da dívida ativa é uma variação passiva, enquanto alienação de títulos é uma receita não efetiva.

e) Desincorporação de Bens e Cobrança da Dívida Ativa.

ERRADO, desincorporação de Bens é uma variação passiva, enquanto cobrança (recebimento) da dívida ativa é uma receita não efetiva.

19. (ESAF/PM-Recife/2003/ATM) Assinale a opção correta que corresponde às contas Classificáveis nas Variações Ativas, independentes da Execução Orçamentária:

a) Cobrança de Dívida Ativa e Investimento.

b) Empréstimos Concedidos e Alienação de Bens.

c) Receita de Contribuições e Inversões Financeiras.

d) Inscrição da Dívida Ativa e Incorporação de Bens recebidos em doação.

e) Cancelamento de Dívidas Passivas e Despesas de Capital.

Conforme vimos no Quadro 12, a opção correta é a alternativa D.

20. (ESAF/TCE-PR/2003/Auditor) A despesa de amortização de empréstimos obtidos de terceiros tem como consequência a seguinte alteração patrimonial:

a) insubsistência ativa orçamentária.

- b) superveniência passiva orçamentária.
- c) variação passiva extra-orçamentária.
- d) mutação ativa orçamentária.
- e) variação ativa extra-orçamentária.

Conforme vimos no Quadro 12, a opção correta é a alternativa D.

21. (ESAF/STN/2002/AFC) A Demonstração das Variações Patrimoniais, prevista no art. 104 da Lei nº 4.320/64, evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou não da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício. Assinale, entre as opções abaixo, a que **não** se refere a uma alteração resultante da execução orçamentária:

- a) construção e aquisição de bens imóveis.
- b) transferências correntes.
- c) aquisição de títulos e valores.
- d) cancelamento de dívida passiva.
- e) alienação de bens móveis.

Conforme vimos no Quadro 12, a opção correta é a alternativa D.

22. (ESAF/CVM/2001/Analista) Para a Contabilidade Pública, variação patrimonial decorre de alteração de valor de qualquer elemento integrante do patrimônio público. Dito isso, não se pode afirmar que:

- a) as variações patrimoniais se dividem em dois grandes grupos: variações ativas e variações passivas.

CERTO.

- b) as variações patrimoniais são efetuadas por meio de incorporações e desincorporações.

CERTO.

- c) existem incorporações ativas que não implicam aumento do patrimônio público.

CERTO., no caso das despesas não efetivas.

- d) toda desincorporação passiva implica aumento do patrimônio público.

ERRADO, no caso das despesas não efetivas (pagamento de empréstimos) não implicam aumento.

23. (ESAF/CVM/2001/Analista) Considerando que variações passivas são aquelas que causam diminuição no patrimônio, sendo compostas pelas classes 3 (Despesas) e 5 (Resultado Diminutivo do Exercício), pode-se afirmar que entre as mutações passivas orçamentárias encontram-se as decorrentes de:

- a) superveniências ativas.
- b) execução orçamentária da despesa.
- c) insubsistências passivas.
- d) execução orçamentária da receita.
- e) interferências passivas.

Conforme vimos na seção 2, a opção correta é a alternativa D.

24. (ESAF/MPOG/2001/Analista) Entre as opções abaixo, a única que não pode ser classificada como Variação Ativa, por não causar aumento patrimonial, é

- a) receitas correntes.
- b) cota recebida.
- c) receitas de capital.
- d) incorporação de bens e direitos.
- e) repasse concedido.

Conforme vimos na seção 2, a opção correta é a alternativa E, pois se trata de variação passiva.

Gabarito das questões comentadas

1-C	2-Certo	3-Errado	4-Certo	5-A
6-E	7-C	8-B	9-B	10-E
11-D	12-D	13-C	14-B	15-C
16-C	17-A	18-B	19-D	20-D
21-D	22-D	23-D	24-E	

4. LISTA DAS QUESTÕES APRESENTADAS

Nada como fazer umas questões enquanto se espera a próxima semana de aula.

1. (FCC/2011/ TRT 24ª Região/Contador) É uma variação patrimonial ativa quantitativa independente da execução orçamentária:
 - a) recebimento de receita tributária.
 - b) reconhecimento de passivo permanente.
 - c) inscrição de dívida ativa.
 - d) recebimento de receita de dívida ativa.
 - e) pagamento de restas a pagar.

2. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor) As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

3. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor) As variações qualitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais, podendo ou não afetar o patrimônio líquido.

4. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor). As transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido.
5. (FCC/ 2010/ TCE-GO/Auditor). Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, as variações no patrimônio da entidade podem ser classificadas em quantitativas ou qualitativas. Uma variação qualitativa decorre:
 - a) da realização de operações de crédito.
 - b) do recebimento de bens em doação.
 - c) do consumo de material de expediente.
 - d) da liquidação da despesa com pessoal.
 - e) da ocorrência do fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano.

6. (FCC/2009/TJ-PI/Auditor) É um exemplo de despesa por mutação patrimonial:

- a) juros e encargos pagos sobre a dívida interna e externa.
- b) pagamentos de serviços prestados por pessoa jurídica.
- c) subvenções sociais.
- d) subvenções econômicas.
- e) aquisição de material permanente.

7. (FCC/2009/TJ-PI/Auditor) O recebimento de depósitos ou cauções de terceiros pelo ente público constitui uma receita

- a) corrente.
- b) de capital.
- c) extra-orçamentária.
- d) por mutação patrimonial.
- e) patrimonial.

8. (FCC/TJ-PI/2009/Analista Judiciário) Superveniências ativas representam:

- a) aumento de valores representativos do passivo, de origem extra-orçamentária.
- b) aumento de valores representativos do ativo, de origem extra-orçamentária.
- c) aumento de valores representativos do passivo, de origem orçamentária.
- d) diminuição de valores representativos do passivo, de origem extra-orçamentária.
- e) diminuição de valores representativos do ativo, de origem extra-orçamentária.

9. (FCC/2008/TCM-AM/Analista de Controle Externo) Uma redução efetiva do patrimônio público é causada pela ocorrência de uma:

- a) insubsistência passiva.

- b) superveniência passiva.
- c) mutação passiva.
- d) superveniência ativa.
- e) interferência ativa.

10. (FCC/2006/TRT 14ª Região/Analista Judiciário) Com relação à contabilidade patrimonial, a depreciação, a prescrição de dívida interna, a recuperação de bens dados como inservíveis e o crescimento do valor de dívidas em moeda estrangeira devido à variação cambial são considerados, respectivamente:

- a) insubsistência passiva, insubsistência ativa, superveniência passiva e superveniência ativa.
- b) insubsistência passiva, superveniência passiva, superveniência ativa e superveniência passiva.
- c) superveniência passiva, superveniência ativa, insubsistência passiva e insubsistência ativa.
- d) superveniência ativa, superveniência passiva, insubsistência ativa e insubsistência passiva.
- e) insubsistência ativa, insubsistência passiva, superveniência ativa e superveniência passiva.

11. (ESAF/ANA/2009/Analista Administrativo) Nas operações realizadas por uma unidade gestora da administração pública federal, observa-se a ocorrência dos seguintes fatos: transferências de bens para outra unidade do mesmo órgão, aquisição de material de consumo para estoque no almoxarifado e despesa com pessoal. Sobre a contabilidade dessa unidade, é correto afirmar:

- a) as variações ativas possuem mutações e as variações passivas são compostas somente por interferências.
- b) não é possível afirmar que houve variações passivas no exercício em razão da possível ausência de pagamento.

- c) em razão de ter havido estoque de material no almoxarifado, é possível afirmar que o resultado apurado no exercício foi superavitário.
- d) as variações passivas têm na sua composição despesa orçamentária e interferências passivas, enquanto as variações ativas possuem mutações.
- e) as transferências de bens para outra unidade não afetam a situação patrimonial da unidade enquanto a aquisição de material para estoque provoca alteração positiva nessa situação.

12. (ESAF/ANA/2009/Analista Administrativo) Assinale a opção que indica uma operação em que se observa a ocorrência de variações ativas quanto passivas.

- a) Celebração de contrato para a prestação de serviços de natureza continuada.
- b) Celebração de convênios com entidade sem fins lucrativos para a capacitação profissional de pessoas de comunidades carentes.
- c) Liquidação da despesa relativa ao pagamento de pessoal terceirizado da instituição.
- d) Liquidação de despesa com a aquisição de material permanente para uso da própria unidade ou para estoque.
- e) Incorporação de bens recebidos por doação de ente não integrante do Orçamento Geral da União.

13. (ESAF/ANA/2009/Analista Administrativo) Tendo em vista os procedimentos adotados na contabilidade federal, assinale a opção correta a respeito das variações ativas.

- a) O reconhecimento, pela contabilidade, da entrada de material permanente adquirido no exercício, bem como o decorrente do recebimento de bens por doações, integra as variações ativas orçamentárias.
- b) A contabilização da entrada no caixa do Tesouro de recursos decorrentes de operação de crédito afeta as variações patrimoniais ativas extraorçamentárias.

- c) As variações ativas orçamentárias são compostas pela receita orçamentária e pelas mutações ativas decorrentes do aumento do ativo ou redução do passivo.
- d) As variações ativas independentes da execução orçamentária são aquelas decorrentes dos fatos contábeis permutativos que afetam a situação líquida patrimonial.
- e) liquidação de despesas relativas aos gastos com a aquisição de material para consumo imediato não afeta as variações ativas.

14. (ESAF/SERPRO/2001/Analista) A transferência de bens móveis, entre unidades da administração pública, provoca variação positiva no patrimônio da unidade que os recebe e variação negativa no patrimônio da unidade que os transfere. Se as duas unidades envolvidas na transferência pertencem a uma mesma gestão, será contabilizado[a] na unidade transferidora um[a]

- a) Mutação Passiva
- b) Interferência Passiva
- c) Decréscimo Patrimonial
- d) Mutação Ativa
- e) Interferência Ativa

15. (ESAF/PM-Recife/2003/ATM) Com base no artigo 39 da Lei nº 4.320/64, a dívida ativa constitui-se em um crédito da fazenda pública de natureza tributária ou não-tributária, sendo escriturado como receita do exercício em que ocorrer sua arrecadação. Sobre esse tema, assinale a opção incorreta.

- a) Uma superveniência ativa deve ser contabilizada pela incorporação do direito a receber.
- b) O cancelamento da dívida ativa provoca um débito em conta de insubsistência passiva.
- c) Uma variação ativa extra-orçamentária e uma variação passiva orçamentária são acionadas em razão do recebimento do ativo.

- d) Na arrecadação da dívida ativa são envolvidos os sistemas financeiro, patrimonial e orçamentário.
- e) A receita da dívida ativa abrange os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, multa e juros de mora.

16. (ESAF/CGU/2006/AFC) Assinale a opção correta em relação às variações ativas orçamentárias.

- a) O recebimento de receita relativa aos créditos inscritos em dívida ativa não afeta as variações ativas orçamentárias.
- b) O recebimento de transferência financeira para o pagamento de restos a pagar afeta as variações ativas orçamentárias no ente recebedor dos recursos.
- c) A cota financeira recebida do órgão central de programação financeira é registrada nas variações ativas orçamentárias como interferências ativas.
- d) A aquisição de material de consumo, bem como de móveis e imóveis não afeta as variações patrimoniais ativas por se tratar de fatos permutativos do patrimônio.
- e) O montante das variações ativas é sempre igual ao montante das receitas orçamentárias.

17. (ESAF/CGU/2004/AFC) Por Mutações Ativas entende-se:

- a) variações patrimoniais ativas orçamentárias que caracterizam a aquisição de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.
- b) variações patrimoniais ativas extra-orçamentárias que caracterizam a alienação de bens e direitos ou recebimento de dívida ativa.
- c) variações patrimoniais passivas orçamentárias que caracterizam a aquisição de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.
- d) variações patrimoniais passivas extraorçamentárias que caracterizam a alienação de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.
- e) variações patrimoniais ativas extra-orçamentárias que caracterizam a aquisição de bens e direitos ou amortização de dívida passiva.

18. (ESAF/PM-Recife/2003/ATM) Considera-se Variação Patrimonial Ativa independente da Execução Orçamentária:

- a) Cobrança da Dívida Ativa e Ágio sobre Ações.
- b) Incorporação de bens e Inscrição de Dívida Ativa.
- c) Alienação de Bens e Desincorporação de Bens.
- d) Cancelamento da Dívida Ativa e Alienação de Títulos e Valores.
- e) Desincorporação de Bens e Cobrança da Dívida Ativa.

19. (ESAF/PM-Recife/2003/ATM) Assinale a opção correta que corresponde às contas Classificáveis nas Variações Ativas, independentes da Execução Orçamentária:

- a) Cobrança de Dívida Ativa e Investimento.
- b) Empréstimos Concedidos e Alienação de Bens.
- c) Receita de Contribuições e Inversões Financeiras.
- d) Inscrição da Dívida Ativa e Incorporação de Bens recebidos em doação.
- e) Cancelamento de Dívidas Passivas e Despesas de Capital.

20. (ESAF/TCE-PR/2003/Auditor) A despesa de amortização de empréstimos obtidos de terceiros tem como consequência a seguinte alteração patrimonial:

- a) insubsistência ativa orçamentária.
- b) superveniência passiva orçamentária.
- c) variação passiva extra-orçamentária.
- d) mutação ativa orçamentária.
- e) variação ativa extra-orçamentária.

21. (ESAF/STN/2002/AFC) A Demonstração das Variações Patrimoniais, prevista no art. 104 da Lei nº 4.320/64, evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou não da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício. Assinale, entre as opções abaixo, a que **não** se refere a uma alteração resultante da execução orçamentária:

- a) construção e aquisição de bens imóveis.
- b) transferências correntes.
- c) aquisição de títulos e valores.
- d) cancelamento de dívida passiva.
- e) alienação de bens móveis.

22. (ESAF/CVM/2001/Analista) Para a Contabilidade Pública, variação patrimonial decorre de alteração de valor de qualquer elemento integrante do patrimônio público. Dito isso, não se pode afirmar que:

- a) as variações patrimoniais se dividem em dois grandes grupos: variações ativas e variações passivas.
- b) as variações patrimoniais são efetuadas por meio de incorporações e desincorporações.
- c) existem incorporações ativas que não implicam aumento do patrimônio público.
- d) toda desincorporação passiva implica aumento do patrimônio público
- e) as insubsistências passivas são classificadas como variações ativas

23. (ESAF/CVM/2001/Analista) Considerando que variações passivas são aquelas que causam diminuição no patrimônio, sendo compostas pelas classes 3 (Despesas) e 5 (Resultado Diminutivo do Exercício), pode-se afirmar que entre as mutações passivas orçamentárias encontram-se as decorrentes de:

- a) superveniências ativas.
- b) execução orçamentária da despesa.
- c) insubsistências passivas.
- d) execução orçamentária da receita.
- e) interferências passivas

24. (ESAF/MPOG/2001/Analista) Entre as opções abaixo, a única que não pode ser classificada como Variação Ativa, por não causar aumento patrimonial, é

- a) receitas correntes.
- b) cota recebida.
- c) receitas de capital.
- d) incorporação de bens e direitos.
- e) repasse concedido.

Gabarito das questões apresentadas

1-C	2-Certo	3-Errado	4-Certo	5-A
6-E	7-C	8-B	9-B	10-E
11-D	12-D	13-C	14-B	15-C
16-C	17-A	18-B	19-D	20-D
21-D	22-D	23-D	24-E	

Pessoal o prazer mais uma vez é meu. Abraços.

Prof. M. Sc. Giovanni Pacelli

Informo que aqueles que forem realizar provas da Banca Cespe podem adquirir meu livro da editora Elsevier: questões comentadas de AFO e Contabilidade Pública.

<http://www.elsevier.com.br/site/institucional/Minha-pagina-autor.aspx?seg=1&aid=88733>

Aqueles que desejem realizar cursos na modalidade on line informo que ministro cursos on line de Orçamento Público e Contabilidade Pública no seguinte link:

<http://cursosonline.cathedranet.com.br/Professores/10/Prof-Giovanni-Pacelli>