

PARECER 522/2021



AUDIN

Auditoria Interna do
Ministério Público da União

PARECER AUDIN-MPU Nº 522/2021

Referência : Ofício nº 21/2021 – SE/PRRR/MPF. PGEA nº 0.02.000.000065/2021-13.

Assunto : Possibilidade de emissão de fatura com glosa autorizada em outro contrato, sem que caracterize omissão de receita.

Interessado : Procuradoria da República em Roraima.

O Senhor Secretário Estadual da Procuradoria da República em Roraima (PR-RR), mediante o Ofício em referência, solicita manifestação desta Auditoria Interna do Ministério Público da União (Audin-MPU) sobre **procedimento que envolve créditos e débitos**, no **âmbito de contratos administrativos**, firmados entre a PR/RR e sua contratada: a Segurpro Vigilância Patrimonial S.A (CNPJ nº 25.278.459/005-06 – Filial RR).

2. A Unidade relata os fatos e deixa assente que a PR/RR pagou o valor a maior de R\$ 247.001,34 (duzentos e quarenta e sete mil e um reais e trinta e quatro centavos) à empresa SEGURPRO ao longo da execução do **Contrato nº 07/2014**, cujo objeto era a prestação de serviços de segurança. Tal valor decorre de equívocos na formação dos custos relativos ao citado pacto, tais como:

(...) erro na composição planilha de custos e erros de fórmulas; não repasse aos obreiros; redução do aviso prévio trabalhado e indenizado a partir do segundo ano do contrato; em razão da Reforma trabalhista, Lei nº13.467/2019; exclusão de pagamento de domingos e feriados em dobro; intervalo intrajornada e extensão do adicional noturno 22h às 05h.

3. Cita que esse contrato foi encerrado em 2019, sem que houvesse ocorrido, em seu período de vigência, o ressarcimento do pagamento indevido.

4. Afirma, ainda, que a Segurpro, atualmente, presta serviços de segurança à PR/RR, mediante **Contrato nº 14/2019**, pois sagrou-se vencedora no certame para prestação de idêntico serviço, motivo pelo qual aventa a possibilidade de serem compensados os valores pagos indevidamente, junto ao Contrato nº 07/2014, dos pagamentos a serem realizados junto ao Contrato nº 14/2019, visto que se trata da mesma empresa.

5. Relatou o consultante que, quando detectadas inconsistências nos valores adimplidos no Contrato nº 07/2014, autuou-se o processo PGEA 1.32.000.000773/2020-89, em 16/09/2020, com objetivo de ressarcir os valores pagos, bem como comunicou-se à contratada, ainda em 2019, pelo Ofício nº 38/2019/SECGC/CA/MPF, datado de 7 de outubro de 2019, etiqueta no Sistema Único PR-RR-0024687/2019, que a Seção de Contratações e Gestão Contratual (SECGC/PR-RR) estava revendo os cálculos daqueles valores. Entretanto, o Contrato nº 07/2014 foi encerrado em 31/10/2019, sem a conclusão dos aludidos cálculos, conforme consta do item 11 do Ofício SECGC nº 42/2019 e demais documentos acostados.

6. Em Relatório fundamentado, a SECGC/PR-RR anota que as inconsistências alcançaram o montante de R\$ 247.001,34 (duzentos e quarenta e sete mil e um reais e trinta e quatro centavos) e que este valor foi reconhecido pela contratada, conforme Termo e Compensação de Dívida, resposta ao Ofício nº 42/2019/SECGC/CA/MPF (Etiqueta PR-RR-00032002/2019) de 18/12/2019 e documento com Etiqueta Único PR-RR-00005201/2021 e PR-RR-00028159/2020, tendo sido formalizado, em sua Cláusula Quarta, o parcelamento desse montante.

7. Pelo referido Termo, acordou-se que **os valores pagos a maior no Contrato nº 7/2014, seriam descontados, em parcelas, dos créditos a receber pela SEGURPRO, junto ao Contrato nº 14/2019 (processo 1.23.000.0000268/2019-09), cujas Notas Fiscais seriam emitidas com valores menores, descontando os valores glosados**, tendo em vista que a contratada já havia recolhido os tributos referentes aos valores glosados.

8. Esse procedimento seria fundamentado na aplicação do instituto de compensação de obrigações, com guarida na legislação civil, em razão de o Código Civil vigente (Lei 10.406/02) estabelecer, em seu art. 368, que, *se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem*, sendo possível a aplicação de tal preceito aos contratos administrativos, por força do disposto na Lei 8.666/93, conforme transcrito a seguir:

Art. 54. Os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de **direito público**, aplicando-se lhes,

supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado¹.

9. Contudo, a Seção de Contratos, após efetuar as glosas referentes aos pagamentos, suscitou dúvida quanto à emissão das notas fiscais, emitidas com valor a menor, já que tal procedimento poderia ser considerado omissão de receita, por força do art. 2º da Lei 8.846/1994 e Parecer Seori/Audin-MPU nº 1.140/2017.

10. Por meio do Despacho nº 486/2021/SE/PRRR (PR-RR-00013567/2021), o Sr. Secretário Estadual encaminhou o feito para Assessoria Jurídica para apreciação, bem como solicitou orientação à Subsecretaria de Contabilidade do MPF (SUBCON), por entender que o assunto era eminentemente contábil.

11. A esse respeito, a SUBCON, em 2 de julho de 2021, por intermédio de e-mail, declinou em responder, pois considerou que o assunto não era estritamente contábil ou relacionado às suas atribuições. Assim, solicitou que a consulta fosse direcionada à Audin-MPU.

12. Demais disso, a Assessoria Jurídica da PR-RR emitiu o Parecer Jurídico nº 19/2021 – ASSJUR/PR-RR (PR-RR-00015048/2021), de 08/07/2021, por meio do qual concluiu pela emissão das notas fiscais resultantes do Contrato nº 14/2019 em seus valores integrais. Assim, entendeu que a contratada deveria solicitar junto aos órgãos competentes a restituição dos valores fiscais pagos maior em relação ao Contrato nº 04/2014.

13. Diante de tais circunstâncias, consulta esta Audin-MPU no seguinte sentido:

I. Em casos de compensação de dívida, decorrente de pagamento a maior (indevido) em contrato – inclusive já vencidos–, por meio de glosa em parcelas posteriores, inclusive de novo contrato firmado pela mesma empresa devedora e com o mesmo objeto, a Nota Fiscal deve ser emitida no valor integral do contrato?

II. Poderia a empresa emitir Nota Fiscal com valor a menor, já descontado o valor da (parcela de) glosa acordada, a fim de evitar nova retenção e sem configurar a omissão de receita?

¹ Citou-se, também, como fundamentação legal do procedimento adotado: o **artigo 27 da LINDB** (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) – Decreto-Lei nº 4.657/1942, regulamentado pelo **art. 9º do Decreto nº 9.830/2019**

III. Deve ser realizada a retenção tributária sobre o valor integral da Nota Fiscal e uso apenas dos créditos líquidos para pagamento da parcela acordada?

IV. Como devem ser efetivados os registros contábeis no Sistema de Administração Financeira – SIAFI, para a situação em comento?

14. Preliminarmente, é de se observar que o caso concreto versa sobre fatos que envolvem um contrato de 2014, com efetiva fiscalização levada a efeito no exercício de 2019, quando este estava próximo do vencimento dos 60 meses da avença. Portanto, a demonstrar grave falha nos controles internos e na gestão de riscos, desde a primeira repactuação, à última identificada de nº 12, conforme documentos disponibilizados. Bem assim, é de se assentar que as providências compensatórias deveriam ter ocorrido no âmbito do contrato a que adstritas, mediante ações como compensações nas faturas pendentes ao tempo da apuração ou retenção de garantias prestadas.

15. É de se notar que a contratada anuiu com a compensação de valores, conforme demonstrado acima, em 18/12/2019, porém em 19/8/2020 (Etiqueta PR-RR-00016108/2020) a Seção de Contratações ainda estava propondo uma Minuta intitulada 12º Termo Aditivo, para oficializar as negociações.

16. Nessa esteira, não se pode olvidar que para o caso concreto ora analisado, houve mora para a adoção de medidas de controle, e novamente quando se pretendeu receber os valores pagos indevidamente.

17. Há que se ressaltar que após os trâmites para reaver os citados valores, fora assinado Termo de Compensação de Dívida (PR-RR-00028159/2020), onde as partes se obrigam nos seguintes termos:

CLÁUSULA PRIMEIRA – Por meio do presente instrumento, as PARTES reconhecem e confessam, por livre vontade e sem coação de quem quer que seja, possuírem, entre si, uma dívida, certa e exigível, nos seguintes valores:

Primeira parte: R\$ 247.001,34 (duzentos e quarenta e sete mil, zero um real e trinta e quatro centavos);

Segunda parte: R\$ 683.343,13 (seiscentos e oitenta e três mil trezentos e quarenta e três reais e treze centavos).

CLÁUSULA SEGUNDA - As dívidas têm origem nos seguintes negócios jurídicos, estabelecidos entre as partes:

- **Primeira parte:** Valores adimplidos a maior no período de vigência do contrato administrativo nº 07/2014 – processo nº 1.32.000.000693/2014-85, conforme apurado no RELATÓRIO Nº 11/2020/SECGC/PR-RR/MPF – PR-RR-00016108/2020, nos autos do processo nº 1.32.000.000773/2020-89.
- Segunda parte: **Créditos advindos da execução do PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO nº 14/2019** – PR-RR-00024168/2020 – processo nº 1.32.000.000268/2019-09, para o período de 02.11.2020 à 01.11.2021.

(...)

CLÁUSULA QUARTA - Ciente de suas obrigações, compromete-se a SEGUNDA PARTE a **compensar à União Federal**, por meio do Contrato nº 14/2019, firmado com o Ministério Público Federal – Procuradoria da República no Estado de Roraima, a quantia de R\$ 247.001,34 (duzentos e quarenta e sete mil zero um real e trinta e quatro centavos), nos seguintes termos:

- a) O valor de **R\$ 147.277,98** (cento e quarenta e sete mil duzentos e setenta e sete reais e noventa e oito centavos), no faturamento dos serviços executados **nos meses de novembro e dezembro de 2020**, no valor de R\$ 53.606,52 (cinquenta e três mil seiscentos e seis reais e cinquenta e dois centavos), cada, bem como do saldo retroativo definido no primeiro termo aditivo ao **contrato nº 14/2019 - PR-RR-00024168/2020**, no valor de R\$ 40.064,94 (quarenta mil e sessenta quatro reais e noventa e quatro centavos);
- b) **O saldo remanescente de R\$ 99.723,36** (noventa e nove mil setecentos e vinte e três reais e trinta e seis centavos), compensado em 5 (cinco) parcelas no valor de R\$ 19.944,64 (dezenove mil novecentos e quarenta e quatro reais e sessenta e sete centavos), **no faturamento de janeiro a maio de 2021**.

18. Veja-se que as regras pactuadas no documento acima demonstram que nada mais há a fazer, pois a consulta também se apresenta extemporânea, já que em maio de 2021 ocorreria a compensação da última parcela, isso se cumpridas à risca todas as cláusulas entabuladas pelas partes.

19. Importante destacar que a segunda parte da cláusula primeira informa um direito a receber por parte da contratada que, se for decorrente de retenção, também se mostra, a priori, irregular. Por não se tratar do objeto em análise, não aprofundaremos nesse assunto.

20. Avaliados estes contornos, têm-se que o instituto da compensação ocorre quando duas ou mais pessoas forem ao mesmo tempo credoras e devedoras umas das outras,

extinguindo-se as obrigações até o ponto em que se encontrarem, no qual se equivalerem. Com efeito, a compensação entre créditos e débitos tem base nos artigos 368 e 369 do Código Civil, reproduzidos a seguir:

Art. 368. **Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.** (Grifos acrescidos).

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas **líquidas, vencidas** e de coisas **fungíveis.** (Grifos acrescidos).

21. Dessa forma é possível a utilização do instituto da compensação do Código Civil nos contratos administrativos, visto que há previsão legal, nos termos do art. 54 da Lei nº 8.666/1993:

Art. 54. Os contratos administrativos de que trata esta Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, **aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado.** (Grifos acrescidos).

22. Além do citado dispositivo, a Lei nº 8.666/93, ao tratar das multas contratuais, afirma que tais valores podem ser compensados com créditos devidos pela Administração ao particular, a fim de saldar o débito oriundo da multa:

Art. 86. O atraso injustificado na execução do contrato sujeitará o contratado à multa de mora, na forma prevista no instrumento convocatório ou no contrato.

(...)

§ 3º Se a multa for de valor superior ao valor da garantia prestada, além da perda desta, **responderá o contratado pela sua diferença, a qual será descontada dos pagamentos eventualmente devidos** pela Administração ou ainda, quando for o caso, cobrada judicialmente.

23. Verifica-se, no caso em exame, que os requisitos exigidos pelo art. 369 do CC e dispositivos supracitados foram cumpridos, visto que a PR/RR instaurou processo administrativo, com finalidade de apurar valor pecuniário e a contratada está a responder pelo débito em aberto, o qual será descontado dos pagamentos eventualmente devidos pela

Unidade. Acresce-se, ainda, que, no caso da presente consulta, foram assegurados à contratada o contraditório e a ampla defesa, conforme disposto na Lei nº 9.784/1999.

24. Em termos de jurisprudência, no âmbito do Tribunal de Contas da União – TCU, por meio do Acórdão TCU nº 1127/2017 – Plenário, exarado no Processo TCU nº 022.246/2010, este Tribunal admitiu ser possível compensação entre a Administração e empresa contratada:

CONTRATO – SUPERFATURAMENTO – REPARAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO – COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITO EXISTENTES ENTRE A ADMINISTRAÇÃO E A CONTRATADA – APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO ART. 368 DO CÓDIGO CIVIL – LEGALIDADE – TCU. Trata-se de tomada de contas especial acerca de superfaturamento decorrente de avaliação superior ao valor de mercado efetuada em contrato de locação celebrado por prefeitura municipal. Foram constatadas duas ocorrências para fins de apuração do prejuízo ao erário, a saber: o superfaturamento nos valores de aluguel e a inadimplência, pela prefeitura, das mensalidades da locação pelo período de 22 meses. Diante desses fatos, foi efetivado o distrato do contrato de locação que ensejou a **compensação de débitos e créditos entre as partes contratantes**. Para efetivar o distrato, a controladoria municipal efetuou os cálculos dos valores pagos a maior pelo Poder Público (decorrentes do superfaturamento), bem como dos aluguéis que deixaram de ser pagos. **O relator, ao examinar esse procedimento de compensação de valores, esclareceu que, “embora não haja previsão legal expressa para que seja realizado pela Administração Pública, é indiscutível a existência de dívidas recíprocas e, tendo em vista ser penoso, demorado e nem sempre frutífero o caminho processual para a reparação de dano ao erário, pode-se entender como legítima a aludida operação”**. Acrescentou, com fundamento na análise efetuada pela unidade técnica, que **“o art. 54 da Lei 8.666/1993 prevê a aplicação supletiva de normas do direito privado aos contratos administrativos, como é o caso do instituto da compensação, constante do art. 368 do Código Civil”**. Apesar da legalidade do procedimento em tela, o julgador destacou que houve erro significativo nos cálculos, os quais foram identificados pela unidade técnica, que entendeu não subsistir a responsabilidade dos agentes que geraram o prejuízo original. Segundo o órgão técnico, deveriam responder pelo débito restante apenas os que concorreram para o cálculo e o pagamento indevido decorrente do distrato. Discordando dessa manifestação, o relator esclareceu que **“a responsabilização não pode ser afastada ante a constatação de que, caso não tivessem sido praticados os atos irregulares que implicaram o pagamento com sobrepreço dos bens alugados, não haveria o prejuízo”, pois “isso não significa que não houve conduta danosa pelos que participaram da compensação irregular”**. Diante desses fundamentos, o Plenário, acolhendo a proposição do relator, deliberou, entre outras medidas, por determinar novas citações e o reexame da situação dos agentes que concorreram para o dano em sua origem. (Grifamos.) (TCU, Acórdão nº 1.127/2017 – Plenário). (TCU, Acórdão nº 1.127/2017 – Plenário)

25. Alerta-se que o TCU² ressalta que os valores efetivamente pagos pela Administração às empresas contratadas devem corresponder aos apresentados pela contratada, havendo a necessidade de efetiva fiscalização na execução dos contratos administrativos, com enfoque especial na análise de planilhas de custos. Caso ocorra pagamentos a maior na vigência do contrato, o ressarcimento é efetuado por meio de desconto nas faturas remanescentes do contrato, **ou por outras medidas administrativas e judiciais**. Neste caso, as compensações se darão entre um contrato encerrado e em um novo pacto, mas figurando como sujeitos os mesmos agentes, em comum acordo.

26. A propósito do mesmo assunto e em referência à entendimento jurisprudencial, o TCU, ao examinar débito oriundo de contrato de terceirização de nº 79/1994, exarou Decisão em 2001, portanto após o encerramento da avença, onde assentou naquela oportunidade que é perfeitamente possível a compensação:

ACÓRDÃO 1645/2003 – TCU/Primeira Câmara

ACORDAM Os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão da Primeira Câmara, ante as razões expostas pelo Relator e com fundamento nos artigos 26 e 27 da Lei 8.443/92, em:

(...)

9.2. autorizar o parcelamento da dívida, fixada pelo Acórdão 619/2001-TCU-Primeira Câmara, de responsabilidade da empresa (xx), em até vinte parcelas, conforme a duração prevista para o contrato, mediante a dedução do valor correspondente nas faturas mensais que a empresa tiver a receber do órgão, oriundas do Contrato 43/2000, devendo incidir correção monetária sobre cada parcela do débito. (Grifamos)

27. Na Decisão acima, um dos responsáveis entrou com recurso e o Tribunal novamente manifestou tese que reforça as medidas já citadas:

ACÓRDÃO TCU nº 1284/2003 – 1ª Câmara

Voto

(...)

Em relação ao parcelamento do débito, verifico que essa possibilidade está amparada pelo art. 26 da Lei 8.443/92 e atende ao interesse público, especialmente porque as parcelas devidas serão deduzidas das faturas que a empresa tem a receber do órgão.

² Tribunal de Contas da União: Acórdão nº 2362/2007 - Plenário

Na verdade, não seria necessária nem mesmo a prévia concordância desta Corte, pois o Acórdão 619/2001-TCU-Primeira Câmara determinou à Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração **que adotasse as “medidas cabíveis”, aí incluído, por certo, a obtenção do ressarcimento ainda que de forma parcelada.**

No entanto, **já que tal solicitação foi formulada, deve o Tribunal deferi-la, para que não se atrase ainda mais a reparação do dano.**

Considerando que o contrato da (xx) com a Administração Pública é de natureza continuada e, em princípio, poderá ser renovado até 1º.10.2005, entendo que poderá ser deferido o parcelamento em até vinte meses, conforme requerido, a depender o número de parcelas da duração prevista para o contrato.

Além disso, considerando os elementos indicativos da boa-fé, **não deverão incidir juros de mora, mas tão-somente correção monetária**, conforme orientação firmada na Decisão 484/94 - Plenário (Ata 33/94).

28. Feitos estes esclarecimentos, convém atentar para o fato de como se dará a operacionalização da compensação da dívida, decorrente de pagamento a maior (indevido) em contrato – inclusive já vencidos–, por meio de glosa em parcelas posteriores, no novo contrato firmado pela mesma empresa devedora e com o mesmo objeto ou mesmo em objeto diverso.

29. Vale ressaltar que o TCU afirma que glosa é uma medida que tem por objetivo o ressarcimento de um determinado montante, não caracterizando um instituto de natureza sancionatória:

ACÓRDÃO TCU Nº 3114/2010 - SEGUNDA CÂMARA

(...)

O termo glosar, segundo o Dicionário Aurélio, é equivalente a censurar, criticar, suprimir ou anular, dentre outras acepções. Trata-se de juízo de reprovabilidade que alguém tem em relação a algo. No serviço público o instituto da glosa é mais freqüentemente associado ao exercício da função controle, ou seja, é dever de quem tem prerrogativas de fiscalizar ou auditar censurar as ações incompatíveis ou irregulares. Nem sempre a glosa possui repercussão financeira.

Quando a glosa tem efeito financeiro, dois podem ser os reflexos: a um, perda em definitivo de uma dada importância; a dois, retenção ou suspensão na transferência de valores até que a pessoa ou a entidade afetada pela glosa restitua uma importância ou faça algo.

No caso do SUS, se a glosa decorre de um recebimento indevido, como no

caso de pagamento de procedimentos não realizados, a medida tem por fim restituir os cofres públicos, logo a glosa deve ser processada como uma perda em definitivo.

Por outro lado, se a **glosa resulta de um pagamento irregular** ou ilegítimo, gasto realizado com recursos da União, como neste caso concreto, a glosa pode ter um caráter definitivo se for empregada como **meio de compensação**, ou de retenção/suspensão se a entidade afetada comprovar que depositou no fundo municipal importância equivalente ao montante da glosa, pois assim estaria restituindo o valor ilegitimamente gasto. (negritamos)

30. Nesse esboço, no que tange à emissão da Nota Fiscal – NF, constata-se que pairou a dúvida sobre se haveria no caso em comento a figura da “omissão de receita”, tendo em vista que a referida NF fora emitida em valor inferior ao previsto em contrato, com fundamento no disposto na Lei 8.846/94, quando trata da omissão de receitas:

Art. 2º **Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos**, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, **a falta de emissão da nota fiscal**, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, **bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação**. (negritamos)

31. Evidentemente está-se diante de **situação “sui generis”, que deve ser tratada como excepcionalíssima, jamais podendo ser admitida como praxe**. Porém, não se verifica no caso em tela a omissão de receitas propriamente dita e insculpida no excerto acima transcrito. Na verdade, o que se constata no caso concreto é um adiantamento de pagamento, com efetiva arrecadação antecipada por parte do fisco. Isso porque sobre os valores pagos a maior no período relatado na consulta, incidiram todos os tributos aos quais se sujeita a contratada, conforme o regime fiscal adotado por ela. Tal fato só se conforma pela natureza exatamente idêntica de ambos os objetos contratuais, atraindo identidade de obrigações na fatura paga a maior e naquela em que se pretende a compensação.

32. Importa destacar que o valor do imposto e das contribuições sociais retidas por órgão público nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, por si só, é considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas

contribuições, conforme estabelecido no art. 64 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, *in litteris*:

LEI Nº 9.430/1996

Seção Arrecadação de Tributos e Contribuições

Retenção de Tributos e Contribuições

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.

§ 3º **O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação** do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições. (negritamos)

33. Assim, não há que se falar em ganhos de capital sem incidência de IRPJ, CSLL sobre o lucro e o faturamento, nem falta de emissão da NF, recibo ou documento equivalente; tampouco emissão de documento fiscal com valor inferior ao da operação, quando da implementação das medidas do acordo entabulado entre as partes.

34. Insta observar que, em sendo o entendimento no sentido de considerar irregular o acordo entabulado entre as partes, estar-se-ia a impor à contratada um ônus que não é dela. Isso porque, nos documentos disponibilizados, está evidente que a empresa se mostrou plenamente de acordo com a devolução dos montantes apresentados, ainda que após a finalização do Contrato nº 07/2014; o que poderia se negar a fazer, se quisesse. O que se nota é que a Unidade, que havia falhado anteriormente na implementação dos controles internos administrativos e na gestão de riscos, incorreu em nova falha ao não emitir os relatórios com os valores em tempo hábil, questão essa fora da gerência da contratada.

35. Em outra ponta, ao optar pela invalidação da negociação ou do acordo, muito mais problemas seriam trazidos aos envolvidos, inclusive com perdas para a sociedade, pois o

instituto da prescrição entraria na discussão, nos termos do art. 206, §5º do Código Civil, isso considerando que a cobrança se iniciou em 2019.

36. Nessa esteira, ao levar o entendimento pela invalidade do acordo e exigir o pagamento com emissão de NF “cheia”, haverá imposição de pagamento em duplicidade à contratada (que perderá o valor eventualmente prescrito), pois, de acordo com o artigo 174 do Código Tributário Nacional – CTN, a ação para a cobrança do crédito tributário **prescreve em cinco anos**, contados da data da sua constituição definitiva. Nesse contexto, é importante perceber que o termo “a quo” se dará na data da constituição definitiva do referido crédito tributário. Além disso, a Unidade e a contratada terão novas obrigações acessórias a cumprir (por exemplo a retificação da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou DIRF) e ainda haverá perda de orçamento por parte do órgão. Entretanto, no que tange ao orçamento, por se tratar de recurso de exercícios anteriores, não há possibilidade de retornar os créditos para os respectivos empenhos, devendo esse ponto ser avaliado internamente.

37. Ademais, vislumbra-se outra possibilidade na situação com a quebra do acordo por parte da Unidade, que é a empresa dizer que não aceita esta condição imposta unilateralmente, visto que impor a anuência à contratada não está entre as prerrogativas da administração (cláusulas exorbitantes). Nesta situação, poderia a contratada exigir que os pagamentos do atual contrato sejam realizados integralmente, o que seria perfeitamente possível, propondo-se a sanar o débito mediante a sistemática ordinária de cobrança da administração pública.

38. Vale trazer à baila que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) orienta que as instituições públicas observem a **aplicabilidade prática** daquilo que está sendo apurado, certificando a eficácia do direito demandado, desde que observe o interesse público:

Art. 20. Nas **esferas administrativa, controladora** e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam **consideradas as consequências práticas da decisão**.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

39. Reforça-se, que, à luz do Princípio da Eficiência³, que rege constitucionalmente a atuação da Administração Pública, a PR/RR apresentou deficiências nos controles internos, embutido nos processos de trabalho de análise contratual, visto que as inconsistências nos valores do Contrato nº 07/2014 foram averiguadas em 2019, e esses valores só vieram a ser recalculados em 2020. Mais ainda, está-se a discutir a questão no final do exercício de 2021.

40. Logo, entende-se que as circunstâncias descritas pela PR/RR não trazem perda para as partes, sendo a forma mais célere para a aplicação do princípio da autotutela administrativa, tendo como finalidade ressarcir ao Erário, verbas indevidamente recebidas pela contratada, a despeito de sua eventual boa-fé.

41. Partindo do contexto assinalado, e considerando a prevalência/preservação do interesse público, temos que **ponderar a conclusão contida no Parecer Jurídico nº 19/2021 – ASSJUR/PR/RR**, tendo em vista o consequentialismo incorporado na legislação nacional com a edição da Lei nº 13.655/18, que modificou a LINDB para aprimorar a *segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público*.

42. Argui-se no referido documento questões postas pela Audin-MPU nos Pareceres Seori/Audin-MPU nº 1.140/2017 e Seori/Audin-MPU nº 115/2020. Contudo, há de se concordar com o posicionamento oficial da PR/RR no sentido de que as referidas consultas não tratam, especificamente, de matéria atinente à consulta da presente análise.

43. Veja-se que o Parecer Seori/Audin-MPU nº 1.140/2017 tratou de casos de empresas que emitem NF de valor cheio (total da fatura mensal), quando há glosas e ainda assim se recusam a emitir nova NF. Nessa situação, não resta dúvida que deve a contratada arcar com o ônus de sua decisão, sendo esta a linha adotada no Parecer em comento:

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 1.140/2017

³ a com a edição da Emenda Constitucional nº 19, que atribuiu a Administração Pública e seus agentes a busca do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, efetiva, sem burocracia primando pela rentabilidade social (Constituição Federal 1988, art.37)

9. Assim, por exemplo, no exercício do seu poder/dever de fiscalização da execução dos contratos, a Administração poderá se deparar com situações de inexecução total ou parcial do objeto contratado, hipóteses em que deverá realizar a glosa nos valores que forem cobrados indevidamente, ou seja, deverá rejeitar (glosar) o total daqueles serviços ou fornecimentos que não foram executados conforme estipulado no contrato, deixando registrado o fato gerador (as causas) do desconto havido no valor cobrado pela empresa, nos casos de negativa de substituição da nota fiscal.

10. Quanto ao tratamento legal da glosa, note-se que esse instituto decorre diretamente do princípio da indisponibilidade do interesse público, impondo à Administração o dever de restringir o pagamento ao valor efetivamente devido, zelando para evitar que o erário tenha prejuízos, especialmente nas relações contratuais que se estabelecem para suprir as necessidades administrativas.

(...)

21. Em face do exposto, somos de parecer que:

a) a glosa é aplicável para os casos em que o valor da nota fiscal não corresponda efetivamente aos serviços prestados ou aos materiais entregues conforme os termos contratuais;

b) a Administração, antes de efetuar a glosa, deve solicitar ao contratado a substituição da nota fiscal. Caso ele não o faça, deve descontar os valores cobrados indevidamente no mesmo mês de pagamento, independente de autorização da empresa;

c) o eventual pagamento de valor maior que o da efetiva prestação do serviço ou fornecimento caracteriza-se como pagamento indevido; e

d) independente do tipo de contratação, os pagamentos indevidos de mês anterior deverão ser descontados da fatura subsequente. (negritamos)

44. É notório que o Parecer acima transcrito tratou de glosa de serviços não efetivamente prestados ou materiais que não foram entregues conforme termos contratuais. Ademais, mesmo nessa condição, deve haver a substituição da NF, o que fará com que neste caso também a segunda fatura seja menor que a primeira, que por sinal também será menor do que a parcela prevista em contrato, sem que tal evento seja enquadrado como “omissão de receita”. Vale asseverar que ambas as ocorrências são justificáveis, e mais ainda a que faz parte dessa consulta, já que a contratada anuiu com a glosa.

45. Noutro giro, o Parecer Seori/Audin-MPU nº 115/2020 tratou de pagamento em duplicidade. Este caso então, smj, não tem qualquer relação com o tema objeto da consulta em comento. Ao realizar o pagamento em duplicidade, por óbvio, a compensação se dará na

próxima fatura, ou até mesmo com restituição de valores, a depender da negociação, sendo obrigatória a emissão da NF do período competente, sob pena de haver omissão de receitas.

46. Cabe adicionar, pelos mesmos fundamentos acima expostos, que as normas citadas no Parecer Jurídico não impedem a manutenção do acordo para a compensação da fatura que ora está em análise, conforme transcrito abaixo e observações posteriores:

Acórdão nº 01-18965/2010 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: OMISSÃO DE RECEITA. A essência do lançamento de omissão de receita é a falta de inclusão do valor omitido na base de cálculo do tributo pago ou declarado ao fisco...

Acórdão nº 03-36894/2010 da 4ª Turma da Secretaria da Receita Federal: ASSUNTO:

Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples EMENTA: Omissão de Receita - Receitas Não Escrituradas Caracteriza-se como omissão de receita a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, bem assim a falta de escrituração. Insuficiência de Recolhimento Demonstrado pelo Fisco que a contribuinte declarou valor do Simples a pagar inferior ao devido, mantém-se a tributação da diferença.

Acórdão nº 18-9855/2008 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santarém:

ASSUNTO: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples EMENTA: IRPJ-SIMPLES. RECEITA BRUTA.

Considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS NÃO ESCRITURADAS. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. (...)

Acórdão nº 05-26719/2009 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas :

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Prova. Mídias eletrônicas. Movimentação de recursos no exterior Válidas as informações veiculadas em relatório da Secretaria da Receita Federal - SRF, elaborados a partir das mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito/CPMI do Banestado e cuja regularidade foi atestada por Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC. Omissão de Receitas. Sistemática de Tributação. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º). Verificada a omissão de receita, a autoridade deve determinar o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão. Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores. Havendo saldo de prejuízo fiscal, mesmo depois de descontadas as infrações passíveis de tributação apuradas em procedimento fiscal, há que se reconhecer, à contribuinte, o direito de utilizar esse saldo na compensação de base tributável de período posterior, observando-se o limite de 30% de redução do lucro tributável, previsto na legislação.

Acórdão nº 07-12829/2008 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis:

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DIANTE DA INEXISTÊNCIA DE DCOMP

A multa isolada devida em face de compensação indevida (não homologada ou considerada não-declarada), só se aplica naqueles casos em que a compensação objeto da declaração de invalidade tiver sido regularmente inserida em declaração de compensação apresentada à Fazenda Nacional. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO POR FRAUDE. APLICABILIDADE É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude. OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Acórdão nº 15-8008/2005 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA

A ocorrência de saldo credor de caixa na escrituração autoriza a presunção de omissão no registro de receitas se o sujeito passivo não apresenta provas para ilidir a respectiva imputação. OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. COMPROVAÇÃO. A falta de comprovação pela pessoa jurídica, através de documentos hábeis e idôneos, da real existência de obrigações, contidas nas contas do passivo, caracteriza a omissão de receita. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA. Caracteriza omissão de receitas a falta de emissão de nota fiscal, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO. REALIZAÇÃO. LANÇAMENTO. Constatada a falta de realização mínima legal do lucro inflacionário acumulado, cabível a imposição do lançamento de ofício. LANÇAMENTOS DECORRENTES Contribuição para o PIS/Pasep Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL Aplica-se às exigências decorrentes o que foi decidido no lançamento do IRPJ, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. As Delegacias Federais de Julgamento (DRJ) não são competentes para apreciar pedidos de compensação de créditos tributários, a menos que se trate de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspetores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos ao reconhecimento de direito creditório. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal refere-se aos tributos e é dirigida ao legislador. À autoridade administrativa cabe seguir o princípio da legalidade, sendo atividade plenamente vinculada. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracteriza dores de evidente intuito de fraude, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos.

47. Assim, considerando todos os pontos avaliados nesta consulta, de forma excepcionalíssima, desde que justificadamente, **poderia a empresa emitir Nota Fiscal com valor final descontado da parcela a glosa acordada, a fim de evitar nova retenção e sem configurar a omissão de receita.**

48. Essa medida permitirá que se evite a sinalização de nova Base de Cálculo com o mesmo fundamento da primeira fatura, já que **a retenção tributária se dará sobre o valor da Nota Fiscal, considerando a parcela acordada.**

49. Acrescenta-se que deve a Unidade apurar responsabilidade para evitar falhas nos controles internos administrativos de forma repetida, de maneira a mitigar danos a terceiros e eventualmente à gestão (a consulta que originou o Parecer Seori/Audin-MPU nº 115/2020, que trata do pagamento em duplicidade também é da PR/RR), tendo em vista a gestão de risco da unidade gestora, inclusive também recomendado naquela oportunidade:

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 115/2020

(...)

6. Nessa linha, não se pode deixar de consignar a necessidade de a Administração avaliar as circunstâncias concretas que, no caso em tela, levaram ao pagamento indevido, situação que evidencia, em princípio, fragilidade na gestão do risco e dos controles internos administrativos da unidade gestora, pelo menos neste particular.

50. Sobre esse ponto, é de se observar que a Lei nº 14.133/2021, a nova lei de licitações e contratos administrativos, reforça a estratégia de gerenciamento de determinados eventos ou da mitigação de seus impactos no contrato.

Art. 6º Para os fins desta Lei, consideram-se:

(...)

XXVII - matriz de riscos: cláusula contratual definidora de riscos e de responsabilidades entre as partes e caracterizadora do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, em termos de ônus financeiro decorrente de eventos supervenientes à contratação.

51. Com relação aos procedimentos operacionais no SIAFI, devem ser utilizados os mesmos parâmetros para os pagamentos recorrentes, sendo que no histórico deve-se indicar os fatos, com PGEA, de forma a possibilitar o entendimento dos registros levados a efeito. É de se acrescentar que a Unidade competente para sanar dúvidas quanto à apresentação dos fatos contábeis é a Setorial Contábil do MPU, que integra a SUBCON.

52. Diante dessa demarcação de competências, o Órgão de Controle Interno, por meio do Ofício nº 188/2021/AUDIN-MPU (AUDIN-MPU-00001590/2021), considerando os limites impostos pelas normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e dos fatos da gestão financeira e orçamentária no MPF, bem como afastar qualquer usurpação das

atribuições da Secretaria de Planejamento, Orçamento e Contabilidade (SPOC), encaminhou o feito para apreciação e instrução da citada Secretaria quanto à operacionalização das compensações propostas sob o prisma, orçamentário e contábil. Além disso, a Audin-MPU informou o caráter residual e subsidiário da atividade orientadora por parte das unidades de auditoria.

53. Em resposta por meio da Informação nº 03/2021 (PGR-00331493/2021), de 22/09/2021, assim se manifestou a SPOC:

7. O esclarecimento dessas dúvidas, em geral, independe do procedimento a ser efetuado no SIAFI, uma vez que os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

8. Todavia, em caráter provisório, visto que ainda não foram sanadas as dúvidas apresentadas pelo consultante, evidenciamos abaixo os procedimentos contábeis que poderão ser adotados pela Unidade, caso seja ratificado que as notas fiscais decorrentes do Contrato nº 14/2019 devem ser emitidas em seus valores integrais, conforme proferido na conclusão do PARECER JURÍDICO Nº 19/2021 – ASSJUR/PR-RR, e sejam retidos e recolhidos os tributos devidos, em razão da efetiva prestação do serviço pela empresa contratada, independentemente de haver pagamento efetivo, em observância ao PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 909/2018.

54. Dessa forma, os procedimentos a serem adotados na unidade devem seguir o entendimento da citada unidade contábil quanto às operações de contabilização dos atos e fatos gestão financeira.

55. Vale ressaltar que a Unidade deve evidenciar os ativos e passivos em seus demonstrativos contábeis. Assim, o direito a receber estará apresentado no Ativo (CLÁUSULA PRIMEIRA, PARTE 1) e a obrigação (CLÁUSULA PRIMEIRA, PARTE 2) estará apresentada no Passivo, sendo baixados conforme a execução.

56. Diante dos fatos em exame, e em juízo de delibação estrito ao caso concreto, conclui-se que:

- I – Avaliada a situação concreta, pode a Unidade compensar a dívida decorrente de pagamento a maior (indevido) em contrato – vencido ou não –, por meio de glosa em parcelas posteriores, inclusive de novo contrato firmado pela mesma empresa devedora e com o mesmo objeto;
- II – Pode a contratada apresentar as Notas Fiscais de serviços prestados e pactuados com a empresa no Contrato nº 14/2019, compensada pelo acordo entabulado entre as partes;
- III - A retenção tributária se dará sobre o valor da Nota Fiscal, considerando a parcela acordada (Contrato 14/2014 reduzida do valor pago a maior no Contrato 7/2014);
- IV - Os registros contábeis a serem efetivados no Sistema de Administração Financeira – SIAFI, devem seguir orientação da Subsecretaria de Contabilidade do MPU – SUBCON;
- V – É recomendável que a PR/RR fortaleça os controles internos, embutidos em seus processos de trabalho de análise contratual, e, em especial, na análise das planilhas de custos;
- VI – A Administração deve avaliar as circunstâncias concretas que levaram ao pagamento indevido e a demora na apuração dos valores, adotando-se as medidas que julgar necessárias para evitar a sua repetição.
- VII - Por fim, os ativos e passivos devem ser reportados em seus demonstrativos contábeis, de forma a evidenciar o direito a receber no Ativo (CLÁUSULA PRIMEIRA, PARTE 1) e a obrigação (CLÁUSULA PRIMEIRA, PARTE 2) no Passivo, sendo baixados conforme a execução.

É o Parecer.

Brasília, 21 de outubro de 2021.

NÍDIA MARIA DE ÁVILA FURIATI
Analista do MPU/Gestão Pública

De acordo.
Encaminhe-se ao Diretor de Auditoria de Governança Institucional.

HELTON DEMÉTRIO DE BARROS
Chefe da Divisão de Auditoria Contábil e Patrimonial

De acordo com o Parecer AUDIN-MPU nº 522/2021.
À consideração do Senhor Auditor-Chefe.

HELBERT SOARES BENTO
Diretor de Auditoria de Governança Institucional

De acordo com o Parecer AUDIN-MPU nº 522/2021.
Encaminhe-se à PR-RR, para as providências cabíveis.

EDUARDO DE SEIXAS SCOZZIERO
Auditor-Chefe Adjunto

RONALDO DA SILVA PEREIRA
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00001994/2021 PARECER nº 522-2021**

.....
Signatário(a): **HELTON DEMETRIO DE BARROS**

Data e Hora: **22/10/2021 13:15:58**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **NIDIA MARIA DE AVILA FURIATI**

Data e Hora: **22/10/2021 14:32:06**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **HELBERT SOARES BENTO**

Data e Hora: **22/10/2021 17:12:17**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **RONALDO DA SILVA PEREIRA**

Data e Hora: **25/10/2021 14:30:58**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **EDUARDO DE SEIXAS SCOZZIERO**

Data e Hora: **25/10/2021 14:34:25**

Assinado com login e senha

.....
Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave 541add3d.92fd2076.14b846f0.b6b99f11