



## DECISÃO DE IMPUGNAÇÃO Nº 2

### 1.1. Do instrumento interposto

1.1.1. Trata-se de instrumento impugnatório apresentado em 17 de fevereiro de 2021, pela empresa **TELEFÔNICA DO BRASIL S/A** contra os termos do Edital do Pregão Eletrônico SRP nº 18/2020 – UASG 201057, cujo objeto é a escolha da proposta mais vantajosa, pelo sistema de registro de preços, com vistas à futura e eventual contratação de serviços de tecnologia da informação e comunicação, **de empresa especializada para prestação de serviços gerenciados de computação em nuvem, sob o modelo de cloud broker (integrador) de multi-nuvem, que inclui a concepção, projeto, provisionamento, configuração, migração, suporte, manutenção e gestão de topologias de serviços em dois ou mais provedores de nuvem pública**, conforme especificações, condições, quantidades e exigências estabelecidas no Edital e seus anexos.

### 1.2. Da tempestividade

1.2.1. O art. 24 do Decreto nº 10.024/2019, que regulamenta o pregão na sua forma eletrônica, dispõe que até três dias úteis antes da data fixada para abertura da sessão pública, qualquer pessoa poderá impugnar o ato convocatório do pregão.

1.2.2. Dessa forma, dado que a abertura da licitação estava prevista para o dia 23 DE FEVEREIRO DE 2021 tem-se que a impugnação é tempestiva, pelo que se passa à análise de suas alegações;

## 1. DAS ALEGAÇÕES E DO PEDIDO

2.1 A impugnante insurge-se contra o instrumento convocatório alegando supostas ilegalidades cometidas pela Administração na sua consecução, em especial referente a emissão de Nota Fiscal em momento posterior à prestação do serviço o que implicaria ilegalidade para a retenção do ISS.

2.2 Solicita ao final reparo dos pontos arguidos com a conseguinte republicação do Edital e devolução de prazo de publicidade do Pregão Eletrônico nº 18/2020.

## 2. DO PREGÃO ELETRÔNICO Nº 18/2020

2.1. O Pregão Eletrônico nº 18/2020 da Central de Compras do Ministério da Economia tem por objeto a escolha da proposta mais vantajosa, pelo sistema de registro de preços, com vistas à futura e eventual contratação de serviços de tecnologia da informação e comunicação, **de empresa especializada para prestação de serviços gerenciados de computação em nuvem, sob o modelo de cloud broker (integrador) de multi-nuvem, que inclui a concepção, projeto, provisionamento, configuração, migração, suporte, manutenção e gestão de topologias de serviços em dois ou mais provedores de nuvem pública**, conforme especificações, condições, quantidades e exigências estabelecidas no Edital e seus anexos.

2.2. Após suspensão administrativa no dia 17 de dezembro de 2020, o Edital foi republicado em 04 de fevereiro de 2021 com a data de abertura da sessão pública prevista para 23 de fevereiro de 2021, às 09:30, por meio do portal de compras governamentais.

2.3. Nada obstante, em 18 de fevereiro foi recebida impugnação interposta pela empresa TELEFÔNICA DO BRASIL S.A contra os termos do instrumento convocatório.

### 3. DA ANÁLISE DO MÉRITO

3.1. A impugnante fundamenta sua peça a partir da apresentação dos seguintes argumentos:

FUNDAMENTO DA IMPUGNAÇÃO AO EDITAL. 01. IMPOSSIBILIDADE DE PAGAMENTO EM MÊS POSTERIOR AO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESNECESSIDADE DE ENVIO DE RELATÓRIO COMO CONDICIONANTE AO PAGAMENTO.

O edital estipula no item 10 do Anexo I como condicionante ao pagamento pelos serviços prestados, envio de relatório, pela contratada, para posterior emissão de fatura, de modo que o pagamento seja realizado somente no mês posterior à prestação dos serviços, conforme se vê:

10. MODELO DE GESTÃO DO CONTRATO 10.1. Critérios de Recebimento e Aceitação 10.1.1. A CONTRATADA apresentará, até o quinto dia útil do mês, relatório com todas as ordens de serviços executadas e homologadas pela CONTRATANTE no mês anterior. O relatório deverá listar, quando couber, os serviços do provedor de nuvem, e a respectiva quantidade de USN utilizadas no serviço de computação, os serviços de Gerenciamento de Recursos em Nuvem, os serviços de Migração de Recursos e os serviços de Treinamento.

10.1.2. O relatório citado no item anterior deve ser enviado aos fiscais técnicos, por e-mail, antes da emissão da fatura, para validação, e deve constar a aferição dos Níveis de Serviços, assim como o cálculo das glosas, para posterior validação dos demais fiscais do contrato, procedendo-se ao aceite se estiver em conformidade.

10.1.3. Após o envio do relatório citado acima, a CONTRATANTE emitirá o Termo de Recebimento Provisório (TRP) e o encaminhará à CONTRATADA. O TRP será emitido pelo Fiscal Técnico do Contrato.

10.1.4. Nesse sentido, a entrega dos relatórios mensais deve ser condição fundamental e necessária para o pagamento referente cada mês de prestação dos serviços. O relatório deverá conter no mínimo:

- a. Número das Ordens de Serviço;
- b. Descrição dos serviços;
- c. Período de execução dos serviços;
- d. Quantidades: USN, Instâncias Gerenciadas, Instâncias de Computação Migradas, Instâncias de Banco de Dados migradas ou Turmas de Treinamento;
- e. Aferição dos Níveis de Serviços;
- f. Valor total devido.

10.1.5. O ateste dos serviços ocorrerá no prazo máximo de 15 dias úteis, contados do primeiro dia útil após a entrega do relatório mensal e da emissão do TRP, quando será emitido o Termo de Recebimento Definitivo (TRD) pela CONTRATANTE.

10.1.6. Concluída a avaliação da qualidade e da conformidade dos serviços entregues e provisoriamente recebidos, a CONTRATANTE confeccionará o documento "TERMO DE RECEBIMENTO DEFINITIVO", com base nas informações da etapa de avaliação da qualidade e contendo a autorização para emissão e posterior pagamento da(s) NOTA(S) FISCAL(IS), devendo ser inserido nos autos para posterior rastreabilidade.

É fundamental esclarecer, a respeito das exigências supramencionadas, que é inviável o

seu cumprimento. Em primeiro lugar, a entrega de relatórios mensais, pela contratada, como condição para emissão de nota fiscal o efetivo pagamento pelos serviços prestados, não guarda relação com as exigências da Legislação do ISS, Lei Complementar 116/03, que aponta a nota fiscal, e não relatório, como documento necessário para efetivação de pagamento e que deve ser entregue ao contratante no mesmo mês da prestação do serviço.

A pretensão destacada no decorrer do item 10 do Anexo I busca postergar a emissão da nota fiscal e conseqüentemente o pagamento para o mês posterior ao da prestação dos serviços, ferindo ao disposto em lei, conforme abaixo indicado:

A Lei Complementar 116/03, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços – ISS, imposto de competência dos Municípios e Distrito Federal, que incide sobre o serviço

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador

A título ilustrativo, considerando a prestação de serviços tal como serviço de cloud pela Telefônica, citamos a legislação Municipal de Santana de Parnaíba-LEI 2.707/2006-que determina

Art. 1º Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços, que deverá ser emitida por ocasião da prestação de serviço

Citamos ainda o Decreto Nº 3270/2010 do mesmo Município de Santana do Parnaíba, que prevê:

Art. 5º O Sistema para emissão de NF-e, bem como o manual de instruções e orientações necessárias para a emissão, que poderá ser feita de forma individual ou em lote, encontram-se disponíveis na página eletrônica da Prefeitura Municipal de Santana de Parnaíba, no endereço [www.santanadeparnaiba.sp.gov.br](http://www.santanadeparnaiba.sp.gov.br).

§ 1º O prestador de serviço emitirá, obrigatoriamente a NF-e, por ocasião de cada prestação

Tais legislações são expressas quanto a emissão de nota fiscal/fatura em razão de prestação dos serviços, não prevendo postergação da emissão.

Citamos ainda julgado do STF que demonstra a impossibilidade ao contribuinte de postergar a emissão da nota fiscal e o devido recolhimento do tributo (ISS) para momento futuro e incerto:

#### SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. DEVER INSTRUMENTAL. EVENTO FUTURO E INCERTO. ACORDO ENTRE PARTICULARES. INOPONIBILIDADE AO FISCO.1. A recorrente sustenta a tese recursal de que o auto de infração é insubsistente, porquanto inviável o recolhimento do ISS ante a inexistência do pressuposto essencial do tributo, qual seja, o elemento quantitativo atinente à base de cálculo.2. A incerteza quanto ao novo valor do serviço prestado não afasta o dever do contribuinte de emitir a nota fiscal e promover recolhimento do ISS, nos exatos termos já existentes quando da ocorrência do fato gerador.3. No sistema tributário, as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública. A relação tributária se estabelece entre o Fisco, de um lado, como seu sujeito ativo, e, de outro, o contribuinte, como seu sujeito passivo. É uma relação de natureza objetiva, onde não devem ser admitidos elementos estranhos, a teor do disposto no art. 123 do Código Tributário Nacional.4. A emissão da nota fiscal é dever instrumental imposto ao contribuinte com vista a facilitar o controle fiscal, pois a relação jurídica

tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de obrigação acessórias que a viabilizam, conforme se infere do art. 113, § 2º, do CTN. A relevância da obrigação acessória, instituída como o dever de fazer ou não fazer ou de tolerar que se faça, tem o escopo de controlar o adimplemento da obrigação principal.5. Não pode o contribuinte postergar a emissão da nota fiscal e o devido recolhimento do tributo para momento futuro e incerto, no aguardo de convenção quanto ao valor do serviço prestado, pois havia base de cálculo para a incidência tributária à época.6. A existência de relação jurídica deve versar sobre situação atual, já verificada, e não sobre situação hipotética ou existência de futura relação jurídica. Recurso especial improvido. (REsp 1285939/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 26/08/2013)

Ante às legislações e decisão do STJ apresentadas, resta evidente que a nota fiscal deve ser emitida no mês da prestação do serviço, não podendo ter sua emissão postergada por acordo entrepartes, haja vista que a obrigação tributária não se sujeita à vontade dos particulares.

Ainda que o Ministério da Economia estipule em edital a pretensa postergação da emissão da nota fiscal para o momento em que os valores contratados estiverem validados, não é cabível à empresa contratada postergar a emissão da nota fiscal, pois, a ausência de acordo quanto ao valor do serviço prestado não afasta a obrigação de cumprimento da obrigação acessória (emissão da nota fiscal) intrinsecamente ligada à obrigação principal (prestação do serviço) quando ocorrida a efetiva prestação do serviço

Assim, na ocorrência do fato gerador do ISS (prestação do serviço), é obrigatório que a empresa prestadora do serviço efetue de imediato a obrigação acessória correspondente à emissão da respectiva nota fiscal, não sendo permitida a postergação para quando houver acordo quanto ao valor do serviço prestado entre o prestador e o tomador

Deste modo, tendo em vista que a obrigação de pagar o ISS ocorre quando prestado o serviço mensalmente, a obrigação de emissão do documento fiscal (que evidencia a prestação de serviço ocorrido, para efeito de fiscalização da Administração), ocorre quando prestado o serviço.

Neste contexto, concluímos que a nota fiscal deve ser emitida no mês da prestação de serviço, de modo que eventuais acordos entre as partes sobre postergação de nota fiscal não se sobreponham às regras legais. Em caso de descumprimento da legislação, a empresa contratada estará sob risco fiscal, sujeita a autuações, o que não se faz adequado

3.2. Requer, por fim, o reparo dos termos do Edital, conforme sugerido, e a sua consequente republicação com devolução do prazo de publicidade.

3.3. Desde logo cumpre informar que os artefatos do Pregão nº 18/2020 foram elaborados a partir das minutas padrão disponibilizadas pela Advocacia Geral da União, presentes no portal <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/consultoria-administrativa/minutas-padrao> e em conformidade com a IN SEGES nº 5/2017.

3.4. Considerando a matéria das alegações da impugnante, esta Pregoeira solicitou apoio da equipe técnica a qual se manifestou conforme a seguir:

Em análise ao pedido de Impugnação da Empresa Telefônica Brasil S/A em sede do Pregão nº 18/2020 que trata sobre a contratação de contratação de empresa especializada para prestação de serviços gerenciados de computação em nuvem.

Resumidamente, alega a empresa que não é possível para ela pagar em mês posterior ao da prestação do serviço de computação em nuvem previsto no objeto do pregão nº 18/2021 e que seria desnecessário o envio de relatório de prestação do serviço como condição para

que a Administração efetue o pagamento dos serviços prestados.

A impugnante ataca o item 10 (Modelo de Gestão de Contrato) que é exigência do termo de referência do pregão em epígrafe, *in verbis*:

**“10.1. Critérios de Recebimento e Aceitação**

10.1.1. A CONTRATADA apresentará, até o quinto dia útil do mês, relatório com todas as ordens de serviços executadas e homologadas pela CONTRATANTE no mês anterior. O relatório deverá listar, quando couber, os serviços do provedor de nuvem, e a respectiva quantidade de USN utilizadas no serviço de computação, os serviços de Gerenciamento de Recursos em Nuvem, os serviços de Migração de Recursos e os serviços de Treinamento.

10.1.2. O relatório citado no item anterior deve ser enviado aos fiscais técnicos, por *e-mail*, antes da emissão da fatura, para validação, e deve constar a aferição dos Níveis de Serviços, assim como o cálculo das glosas, para posterior validação dos demais fiscais do contrato, procedendo-se ao aceite se estiver em conformidade.

10.1.3. Após o envio do relatório citado acima, a CONTRATANTE emitirá o Termo de Recebimento Provisório (TRP) e o encaminhará à CONTRATADA. O TRP será emitido pelo Fiscal Técnico do Contrato.

10.1.4. Nesse sentido, a entrega dos relatórios mensais deve ser condição fundamental e necessária para o pagamento referente a cada mês de prestação dos serviços. O relatório deverá conter no mínimo:

- Número das Ordens de Serviço;
- Descrição dos serviços;
- Período de execução dos serviços;
- Quantidades: USN, Instâncias Gerenciadas, Instâncias de Computação Migradas, Instâncias de Banco de Dados migradas ou Turmas de Treinamento;
- Aferição dos Níveis de Serviços;
- Valor total devido.

10.1.5. O ateste dos serviços ocorrerá no prazo máximo de 15 dias úteis, contados do primeiro dia útil após a entrega do relatório mensal e da emissão do TRP, quando será emitido o Termo de Recebimento Definitivo (TRD) pela CONTRATANTE.

10.1.6. Concluída a avaliação da qualidade e da conformidade dos serviços entregues e provisoriamente recebidos, a CONTRATANTE confeccionará o documento "TERMO DE RECEBIMENTO DEFINITIVO", com base nas informações da etapa de avaliação da qualidade e contendo a autorização para emissão e posterior pagamento da(s) NOTA(S) FISCAL(IS), devendo ser inserido nos autos para posterior rastreabilidade.”

Alega a empresa Telefônica que:

1. A entrega de relatórios mensais, pela contratada, como condição para emissão de nota fiscal e o efetivo pagamento pelos serviços prestados, não guarda relação com as exigências da Legislação do ISS, segundo a lei complementar federal nº 116/03.
2. A exigência trazida no item 10 do Anexo I busca postergar a emissão da nota fiscal e, conseqüentemente, o pagamento para o mês posterior ao da prestação dos serviços, ferindo ao disposto em lei.
3. Cita, a título de exemplo, legislação do município de Santa do Parnaíba como fundamento para emissão da NFe independente de conferência e verificação dos serviços prestados a Administração.

4. Indica uma jurisprudência isolada e não sumulada do STJ para sustentar a tese dos argumentos trazidos de que “a obrigação de pagar o ISS ocorre quando prestado serviço mensalmente, a obrigação de emissão do documento fiscal (que evidencia a prestação de serviço ocorrido, para efeito de fiscalização da Administração), ocorre quando prestado o serviço”. E ainda indica que “concluimos que a nota fiscal deve ser emitida no mês da prestação do serviço, de modo que eventuais acordos entre as partes sobre postergação de nota fiscal não se sobreponham às regras legais”.

No que tange a primeira parte do item 1 da Seção III, intitulado “Impossibilidade de pagamento em mês posterior ao de prestação de serviços. Desnecessidade de envio de relatório como condicionante ao pagamento”, esta Central de Compras informa que a emissão do relatório pela CONTRATADA com a identificação de todos os serviços prestados é fundamental para que os fiscais do contrato possam confirmar ou não a efetiva prestação dos serviços em suas respectivas datas, quantidades, valores unitários e eventuais ajustes em função do descumprimento dos níveis de serviços acordados no contrato ou não prestação do serviço solicitado. Destaca-se que essa previsão do TR encontra respaldo nos arts. 18 e 19 da Instrução Normativa nº 1, de 4 de abril de 2019 da SGD/ME, que normatiza o processo completo de contratação de soluções de TIC. Tais dispositivos apontam o “relatório de execução de serviço” como documento a ser utilizado como instrumento de controle no âmbito da execução do contrato, forma de pagamento atrelada aos resultados obtidos com a execução dos serviços, critérios de aceitação dos serviços prestados, procedimentos de inspeção para fins de elaboração dos Termos de Recebimento Provisório e Definitivo, fixação dos valores e procedimentos para retenção ou glosa no pagamento, procedimentos para o pagamento, descontados os valores oriundos da aplicação de eventuais glosas ou sanções, in verbis (destacados em negrito):

“Art. 18. O Modelo de Execução do Contrato deverá contemplar as **condições necessárias ao fornecimento da solução de TIC**, observando, quando possível:

I - fixação das rotinas de execução, com a definição de processos e procedimentos de fornecimento da solução de TIC, envolvendo:

a) prazos, horários de fornecimento de bens ou prestação dos serviços e locais de entrega, quando aplicáveis;

b) documentação mínima exigida, observando modelos adotados pela contratante, padrões de qualidade e completude das informações, a exemplo de modelos de desenvolvimento de software, **relatórios de execução de serviço** e/ou fornecimento, controles por parte da contratada, ocorrências, etc. e

c) papéis e responsabilidades, por parte da contratante e da contratada, quando couber;

II - quantificação ou estimativa prévia do volume de serviços demandados ou quantidade de bens a serem fornecidos, para comparação e controle;

III - definição de mecanismos formais de comunicação a serem utilizados para troca de informações entre a contratada e a Administração, adotando-se preferencialmente as Ordens de Serviço ou Fornecimento de Bens;

**IV - forma de pagamento, que será efetuado em função dos resultados obtidos; e**

(...)

Art. 19. O Modelo de Gestão do Contrato, definido a partir do Modelo de Execução do Contrato, deverá contemplar as condições para gestão e fiscalização do contrato de fornecimento da solução de TIC, observando:

I - **fixação dos critérios de aceitação dos serviços** prestados ou bens fornecidos, abrangendo métricas, indicadores e níveis mínimos de serviços com os valores aceitáveis

para os principais elementos que compõe a solução de TIC;

**II - procedimentos de teste e inspeção, para fins de elaboração dos Termos de Recebimento Provisório e Definitivo, conforme disposto no art. 73 da Lei nº 8.666, de 1993, abrangendo:**

(...)

**III - fixação dos valores e procedimentos para retenção ou glosa no pagamento, sem prejuízo das sanções cabíveis, que só deverá ocorrer quando a contratada:**

a) não atingir os valores mínimos aceitáveis fixados nos critérios de aceitação, não produzir os resultados ou deixar de executar as atividades contratadas; ou

b) deixar de utilizar materiais e recursos humanos exigidos para fornecimento da solução de TIC, ou utilizá-los com qualidade ou quantidade inferior à demandada;

(...)

**V - procedimentos para o pagamento, descontados os valores oriundos da aplicação de eventuais glosas ou sanções. (grifo nosso)”**

Acrescenta-se, ainda, que o art. 17 da Instrução Normativa nº 1, 2019 SGD/ME comanda que sejam definidas, dentre as obrigações da contratada, a incumbência de “propiciar todos os meios necessários à fiscalização do contrato pela contratante, cujo representante terá poderes para sustar o fornecimento, total ou parcial, em qualquer tempo, sempre que considerar a medida necessária”. Isso porque é fundamental que o fiscal do contrato tenha acesso aos documentos que possibilitem a verificação da efetiva prestação dos serviços para que possa efetuar confirmar a correta execução do serviço, o ateste da correspondente fatura e encaminha-la para pagamento. Sem esses documentos mínimos, dentre os quais o relatório com a descrição dos serviços, o qual possui papel fundamental, não há meios para que o fiscal exerça de forma plena a atividade indelegável de fiscalização contratual.

De forma subsidiária à IN 01/2019 SGD/ME, conforme previsão no art. 41 dessa norma, as exigências e os procedimentos previstos no item 10.1 do pregão em comento possuem amparo também nos dispositivos alínea “c” do inciso II do art. 50 e item 1 do ‘Anexo XI – Processo de Pagamento da Instrução Normativa nº 5, de 26 de maio de 2017, da SEGES/ME, abaixo transcritos:

“Art. 50. Exceto nos casos previstos no art. 74 da Lei n.º 8.666, de 1993, ao realizar o recebimento dos serviços, o órgão ou entidade deve observar o princípio da segregação das funções e orientar-se pelas seguintes diretrizes:

(...)

**II - o recebimento definitivo pelo gestor do contrato, ato que concretiza o ateste da execução dos serviços, obedecerá às seguintes diretrizes:**

(...)

**c) comunicar a empresa para que emita a Nota Fiscal ou Fatura com o valor exato dimensionado pela fiscalização com base no Instrumento de Medição de Resultado (IMR), observado o Anexo VIII-A ou instrumento substituto, se for o caso”. (grifo nosso).**

**“1. Após recebimento definitivo dos serviços, conforme previsto nos arts. 49 e 50 desta Instrução Normativa, o gestor do contrato deve instruir o processo de pagamento com a Nota Fiscal ou Fatura e os demais documentos comprobatórios da prestação dos serviços e encaminhar para o setor competente para pagamento”. (grifo nosso).**

Além disso, cabe destacar que as exigências e os procedimentos do item 10.1 também possuem fundamento no art. 73 da lei nº 8.666/93. E que a Administração não pode abrir mão de seu poder-dever ou prerrogativa de fiscalizar as avenças com os particulares que

possuem natureza de contrato administrativo. Ainda mais na condição dos contratos de serviço objeto do Pregão nº 18/2020, que possuem quantidade e diversidade de serviços que podem variar ao longo do período contratual. Ou seja, a Administração, simplesmente, não pode e não deve permitir a emissão de notas fiscais de prestação sem qualquer tipo de conferência prévia e ou autorização - por isso, a exigência do relatório previsto no item 10.1 do TR. Esta Central de Compras sustenta que tal fato, caso ocorresse, seria prejudicial para ambas as partes da avença. Isso porque a empresa correria o sério risco de emitir uma nota fiscal com valores a maior do que o efetivamente prestado (por não aplicar possíveis glosas ou contabilizar serviços não utilizados no período), o que iria gerar uma base de tributação maior, implicando no pagamento a maior de tributos pelo particular. Isso porque, após a emissão da Notas Fiscais Eletrônicas, como regra, as empresas só conseguem cancelar o documento fiscal no máximo em até 24 horas. E nessa situação, de emissão de um documento fiscal incongruente, a Administração, provavelmente, devolveria o documento para a empresa por apresentar erro faturamento dos serviços – o que atrasaria o pagamento da obrigação por parte da Administração, prejudicando o particular. E ainda, o prejuízo no lado da Administração, seria o de não poder sustar a emissão de uma nota fiscal incompatível com o que efetivamente foi realizado durante a prestação do serviço, o que, em certas situações, poderia levar aos riscos de pagamento por serviço não prestados ou antecipação de pagamento – situações vedadas pela lei e pela jurisprudência da corte de contas federal (TCU). Assim, o relatório exigido no item 10.1 do Termo de Referência, a nosso ver, é benéfico para ambas as partes e constitui meio hábil para a efetiva comprovação da prestação dos serviços e se mostra fundamental para que seja possível a emissão correta da Nota Fiscal e posterior do pagamento das obrigações pela Administração.

Acrescente-se que a exigência de verificação e aprovação dos serviços como pré-requisito para posterior emissão da Nota Fiscal é uma prática comum em editais de prestações de serviço que possuem natureza variável ou que possam oscilar ao longo do período de execução contratual. Observa-se, por exemplo, que redação análoga consta no Edital do Pregão Eletrônico nº 29/2018, realizado por este Ministério em outubro de 2018, que teve por objeto a contratação de empresa especializada (integrador) para prestação de serviços de computação em nuvem.

3.5. Pois bem, dando continuidade à argumentação trazida pela área técnica, e conforme demonstrado à seguir, as alegações não encontram guarida na legislação tributária vigente. O fato de a Administração exigir a emissão de relatório onde conste informações comprobatórias sobre a prestação do serviço não caracteriza ato protelatório da emissão da nota fiscal, tendo em vista a obrigatoriedade de fiscalização por parte da Administração com o objetivo de verificar a regularidade do serviço prestado. Dispõe o art. 1º da lei de regência nacional do ISS:

Art. 1º O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

3.6. Determina o dispositivo que o imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a LC 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Em outras palavras, o momento da ocorrência do fato gerador se dá com a prestação do serviço constante da lista (esse momento acha-se definido no art. 116 do CTN. Não pode haver ISS sobre serviço potencial, mas apenas sobre o serviço real (efetivo, concretamente verificado, ocorrido, prestado)).

3.7. Segundo José Eduardo Soares de Melo<sup>1</sup>, *"em se tratando de ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material - prestação de serviços - nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão, ou medição por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal"*.

3.8. Aires Barreto afirma<sup>2</sup> que "o ISS é devido pela prestação do serviço. Ocorrida esta, nasce a obrigação tributária, em que pese, por circunstâncias várias, o pagamento do preço do serviço venha a dar-se



em momento posterior (ou até, eventualmente, não ocorrer). Prestado o serviço é devido o imposto. Mesmo que o valor contratado não venha a ser pago pelo tomador (usuário, encomendante), há a incidência do imposto".

3.9. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar questão que envolvia a legalidade ou não da cobrança do ISS das empresas cinematográficas, entendeu haver ofensa à lei na exigência desse imposto por ocasião da chancela dos ingressos pelo município, antes da sua venda ao consumidor, conforme demonstra o seguinte trecho do Resp 4.962-00/SP:

"Assim, tratando-se de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município".

3.10. Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou esse entendimento, ao afirmar que: "Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso, sendo inviável deslocar este momento antecipando-o para a emissão dos bilhetes uma vez que a natureza do evento não possibilita prever com segurança a concretização no mundo real da hipótese de incidência" (Resp. 198.182/SP. No mesmo sentido, Resp 159.861/SP e 302.534/SP).

3.11. Em suma, no sistema tributário brasileiro não existe a exigência de tributo antes da ocorrência do fato gerador. Inexistente ou não exaurida a prestação do serviço, não é válida a eleição de qualquer fato antecedente como demarcador do aspecto temporal da hipótese de incidência.

3.12. Para os serviços realizados em um único momento, não oferecem maiores dificuldades no tocante à fixação do instante em que ocorre o fato gerador do ISS. Entretanto, o problema de precisar o exato momento da incidência do ISS ocorre naqueles serviços que implicam execução continuada, em prestação por etapas, que têm (ou não) condição de serem apurados periodicamente.

3.13. Para os serviços que se iniciam e terminam em um único momento, caracteriza-se o fato gerador instantâneo. É o caso, dentre outros, dos serviços previstos no item 6.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 (barbaria, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres)

3.14. Existem também o chamado fato gerador complexo ou complexivo em que diversos atos e fatos interligados envolvem a prestação de serviço. São os casos, por exemplo, dos serviços previstos no item 22.01 da lista de serviços (serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoramento, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais).

3.15. Finalmente, temos os serviços cuja execução se estende por um tempo mais prolongado. Correspondem ao denominado fato gerador continuado. São exemplos, dentre outros, aqueles previstos nos itens 7.01 (engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres) e 8.01 (ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior). Nesse tipo serviço, o fato gerador é considerado como ocorrido exatamente nos momentos em que se dá a fração de tempo relacionada ao pagamento pelo serviço.

3.16. Aires Barreto ensina que "*é inafastável a distinção entre serviços cuja prestação é fracionável e serviços em que a cindibilidade não se faz possível, porque, quando os serviços não forem cindíveis, o fato tributário só poderá ser tido por ocorrido ao término da prestação. Diversamente, diante de serviços cindíveis, o fato pode ser tido como verificado na conclusão de cada etapa, ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação*".

3.17. No caso em tela, tem-se a contratação de *serviços de tecnologia da informação e comunicação, de empresa especializada para prestação de serviços gerenciados de computação em nuvem, sob o modelo de cloud broker (integrador) de multinuvem, que inclui a concepção, projeto, provisionamento, configuração, migração, suporte, manutenção e gestão de topologias de serviços em dois ou mais provedores de nuvem pública*, cuja medição e pagamento se dará de forma mensal. Trata-se, sem dúvidas, de serviço cujo fato gerador é do tipo continuado.

3.18. Assim, a cada parcela de execução de serviço prestado (mensal), nascerá a obrigação

tributária. Repise-se, trata-se de execução de serviço prestado e medido mensalmente.

3.19. Pelo exposto, não pode a Administração autorizar que a empresa emita um documento fiscal de prestação de serviço referente ao mês corrente tendo em vista que ela não finalizou a execução da parcela do serviço do referido mês, não havendo, portanto, fato gerador do ISS.

3.20. Não obstante a matéria tributária, a autorização para emissão de nota fiscal sobre serviço ainda não executado contraria as disposições do art. 73 da Lei nº 8.666/93.

3.21. Importante mencionar ainda, que a empresa alega que a emissão de relatórios mensais trata-se de condição imposta pela Administração para a emissão do documento fiscal, o que não procede. A emissão do relatório é condição para a aferição pela equipe de fiscalização da regular prestação do serviço, cuja atuação encontra-se amparada no art. 67 da Lei nº 8666/93 e art. 18 da Instrução Normativa/SCG nº 01/2019

#### 4. DA DECISÃO

4.1. Pelo exposto, e ao arrimo da manifestação técnica, CONHEÇO a impugnação apresentada pela empresa TELEFÔNICA DO BRASIL S.A, negando-lhe provimento.

4.2.

Brasília, 19 de fevereiro de 2021.

Documento assinado eletronicamente

RENATA FREITAS PAULINO

Pregoeira



Documento assinado eletronicamente por **Renata Freitas Paulino, Economista**, em 22/02/2021, às 11:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **13750631** e o código CRC **8B08C92D**.