Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
579
Carimbado Eletronicamente

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
DÉCIMA PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0414690-39.2015.8.19.0001
APELANTE: MJV TECNOLOGIA E INOVAÇÃO LTDA.
APELADO: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
RELATOR: Des. FERNANDO CERQUEIRA CHAGAS

APELAÇÃO CÍVEL.
TRIBUTÁRIO.
CONTROVÉRSIA SOBRE A ALÍQUOTA DE ISS.
ELABORAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR POR ENCOMENDA.
SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA.
IRRESIGNAÇÃO DA AUTORA.

1. A parte autora alega que a Instrução Normativa SMF n° 16/2012 é ilegal por restringir excessivamente o conceito de elaboração de *software*, invocando o art. 110 do CTN[1], bem como a Lei Federal nº 9.609, de 1998 (art. 1º)[2].

2. Extrai-se do conjunto probatório dos autos que: (i) os serviços acordados por intermédio dos contratos celebrados com a Brasif Duty Free Shop Ltda. (contrato "Brasif 001/2004") e com o Grupo Bradesco (contrato nº 4700009752) podem ser definidos como serviços de elaboração de programa de computador sob encomenda; (ii) a Instrução Normativa SMF Nº 16 de 2012 está adotando um conceito de 'elaboração de programas de computador' mais restritivo do que a doutrina técnica especializada e, consequentemente, mais restrito do

[1] **Art. 110, CTN.** A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[2] **Art. 1º da lei federal nº 9.609, de 1998 -** Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ
FERNANDO CERQUEIRA CHAGAS:15382 Assinado em 09/10/2019 17:22:03
Local: GAB. DES FERNANDO CERQUEIRA CHAGAS

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
580
Carimbado Eletronicamente

que a Lei Federal 9.609/1998, ao dele excluir as atividades por ela classificadas como "derivação" e "customização".
3. Observa-se que, de fato, há ilegalidade nos artigos 8º e 11 da Instrução Normativa SMF Nº 16, de 2012, visto que a municipalidade, a pretexto de regulamentar os requisitos para a aplicação da alíquota de 2% prevista no art. 33, item 6, do CTM, exorbita o poder regulamentar, apontando condicionantes não previstas na legislação.
4. Outrossim, devidamente comprovado que os serviços prestados foram de elaboração de programas de computador sob encomenda, a alíquota devida é a de 2%, nos termos do item 1.04 do art. 8° c/c e do item 6 do inciso II do artigo 33, ambos da Lei n° 6.91/84 (Código Tributário Municipal).
5. No que diz respeito ao pedido de repetição dos valores entre agosto e setembro de 2015, a análise dos contratos (fls. 100/101, fl. 127 e fl. 201) revela que a demandante os repassou aos tomares dos serviços. Assim, tal pleito não deve ser acolhido.
RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº **0414690-39.2015.8.19.0001**, em que é apelante **MJV TECNOLOGIA E INOVAÇÃO LTDA.,** sendo apelado **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**,

ACORDAM os Desembargadores que integram a Décima Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro em, por **UNANIMIDADE** de votos, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso, na forma do relatório e voto do Desembargador Relator.

RELATÓRIO

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
581
Carimbado Eletronicamente

Trata-se de ação de repetição de indébito tributário proposta por **MJV TECNOLOGIA E INOVAÇÃO LTDA.** contra o **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO.**

Sustenta, em síntese, que celebrou contratos a fim de prestar de serviços de elaboração de programas de computador por encomenda para a Brasif Duty Free Shop Ltda. e para o Grupo Bradesco.

Alega que, no Município do Rio de Janeiro, tal atividade é tributada à alíquota de 2%, nos termos do item 1.04 do art. 8° c/c o item 6 do inciso II do artigo 33, ambos da Lei n° 691/84, não se impondo, para estes fins, qualquer condição/restrição vinculadas à natureza, à finalidade ou ao processo de elaboração dos programas de computadores gerados pelo contribuinte.

Afirma que faz jus à incidência da aludida alíquota, e não a de 5%, como pretende o Município, tendo em vista que prestou serviços de geração ou elaboração de *software*.

Requer a concessão da tutela antecipada. No mérito, pugna que seja reconhecida a ilegalidade dos artigos 8º e 11 da Instrução Normativa SMF n° 16/2012 e sua inaplicabilidade à autora; (ii) a declaração que os serviços de elaboração de programas de computador relativos aos contratos "Brasif 001/2004" e "n° 4700009752" se enquadram no item 1.04 do artigo 8°, e item 6 do artigo 33 da Lei n° 691/84, e, portanto são tributáveis pelo ISS à alíquota de 2%; (iii) a restituição do valor indevidamente recolhidos nos meses de agosto e setembro de 2015 em relação ao contrato "Brasif 001/2004".

Foi proferida sentença, fls. 573/577 (doc. 472), nos seguintes termos:

> *"Logo, JULGO IMPROCEDENTES OS PEDIDOS, extinguindo o feito com resolução do mérito, na forma do art. 487, inciso I, do CPC. Condeno à parte autora ao pagamento das despesas processuais, bem como aos honorários advocatícios apurados sobre o valor atualizado da causa, pelo percentual mínimo de cada faixa fixada nos incisos do §3° do artigo 85 do CPC. Após*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
582
Carimbado Eletronicamente

> *o trânsito em julgado, determino a conversão em renda dos valores depositados judicialmente em favor do Município. P.R.I. Ciência ao MP. Com o trânsito em julgado e cumprida as formalidades legais, dê-se baixa e arquive-se."*

A parte autora apela, doc. 516, afirmando que a sentença: (i) rejeitou a prova regularmente produzida nos autos, sob o crivo do contraditório e ampla defesa; e (ii) ainda afastou a aplicação do art. 33, item 6 do CTM, do art. 1º da Lei Federal nº 9.609/1998 e do art. 110 do CTN, entendendo que a Instrução Normativa SMF de 16/2012 teria estabelecido regularmente os requisitos para aplicação da alíquota de 2% prevista no art. 33, item 6, do CTM.

Aduz que não é facultado à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado, para fins de caracterização dessa incidência, por expressa determinação do art. 110 do CTN.

Assegura que o conceito de *software*, ou programa de computador, que deve prevalecer para fins de incidência do ISS é o do art. 1º da Lei Federal nº 9.609, de 1998, conhecida como "Lei do *Software*".

Alega que o Apelado jamais poderia estabelecer, por meio de instrução normativa, se as atividades inseridas nos conceitos de "derivação" e "customização" representam ou não a elaboração de um programa de computador, nos estritos termos da Lei Federal nº 9.609, de 1998.

Sustenta que a Instrução Normativa SMF n° 16, de 2012 restringe excessivamente o conceito de elaboração de *software*, o que é rechaçado também a partir do ponto de vista técnico; todavia, o juízo não apreciou devidamente tal argumentação.

Salienta que, do ponto de vista técnico, a elaboração de programa de computador que deriva de *software* preexistente não pode ser descartada como atividade sujeita à incidência do ISS à alíquota de 2%.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
583
Carimbado Eletronicamente

Argumenta que o próprio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro reconheceu, em novembro de 2017, no acórdão nº 16.039, a ilegalidade de instrução normativa análoga àquela aqui tratada, que regulamentava a antiga alíquota de 0,5% estabelecida na Lei n° 1.986/1993, para esses serviços.

Assinala que o juízo de origem afirmou que a autora não teria feito prova de seu direito; contudo, argumenta que demonstrou que os *softwares* desenvolvidos atendem aos requisitos legais (ou seja, sua atividade corresponde à geração de programas de computadores desenvolvidos no país) para a aplicação da alíquota de 2%.

Destaca que o perito do juízo, analista de sistema e redes de computadores, examinou os programas elaborados pela apelante e concluiu que a empresa efetivamente elabora programas novos de computador (*software*), sob encomenda.

Requer o provimento do recurso para que seja reformada a sentença, reconhecendo que faz jus à alíquota de 2% prevista no art. 33, II, 6, do Código Tributário Municipal, bem como para determinar a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de ISS.

Contrarrazões, doc. 544.

A i. Procuradoria de Justiça informou que não intervirá no feito, fls. 567/569.

É o relatório. Passa-se ao voto.

VOTO

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de sua admissibilidade, daí porque dele se conhece.

A *quaestio juris* consiste em averiguar a regularidade da sentença que julgou improcedente o pedido.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
584
Carimbado Eletronicamente

Nas lições de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo[3]:

> *"O cerne da materialidade do ISS não se restringe a 'serviço', mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com as diretrizes de direito privado.*
>
> *A obrigação de 'fazer' concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação 'de dar' (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros)."*

No caso, a autora afirma que, no âmbito do Município do Rio de Janeiro, de acordo com o item 1.04 do art. 8º e o item 6 do inciso II do artigo 33 do CTM, a elaboração de programas de computador por encomenda é atividade tributada à alíquota de 2%, sob a única condição de que eles sejam elaborados no país:

> ***Art. 8.*** *O imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista a seguir:*
>
> *(...)*
>
> ***1.04*** *— Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos[4].*
>
> .....
>
> ***Art. 33.*** *O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas:*
>
> *(..)*
>
> ***II*** *— Alíquotas específicas:*

[3] *In* Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 8ª edição, pág. 339.

[4] Houve alteração em 2017: *"**1.04** - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres". (Redação dada pela Lei nº 6263/2017)*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
585
Carimbado Eletronicamente

6 - Serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país 2%

Com alegado objetivo de regulamentar os requisitos para a aplicação da alíquota de 2% prevista no art. 33, item 6, do CTM, o Município do Rio de Janeiro editou a Instrução Normativa SMF nº 16/2012.

A propósito, dispõe a referida instrução nos artigos 8º, 9º e 11:

Art. 8º. *Os serviços de elaboração de programa de computador sob encomenda sujeitam-se à alíquota de 2% (dois por cento), nos termos do item 6 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, com as alterações da Lei nº 3.477, de 19 de dezembro de 2002, desde que:*

I — a elaboração do programa de computador não derive de software preexistente;

II — os direitos autorais sobre o programa de computador permaneçam reservados ao contratante do serviço;

III — o programa de computador seja integralmente desenvolvido no Brasil;

IV — não se trate de mero desenvolvimento de rotinas lógicas ou algoritmos; e

V — o programa de computador seja elaborado por meio de linguagem de programação.

§ 1º A alíquota prevista no caput aplica-se independentemente de cadastramento do programa de computador em órgão ou entidade de natureza pública ou privada.

§ 2º Sem prejuízo de outras situações compreendidas no inciso I do caput, considera-se derivação de software preexistente a geração de rotinas a partir de aplicativos, como planilhas eletrônicas, editores de texto ou sistemas gerenciadores de banco de dados.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
586
Carimbado Eletronicamente

> ***Art. 9º.*** *A inobservância dos requisitos previstos no art. 8º sujeita os serviços de elaboração de programa de computador sob encomenda à alíquota de 5% (cinco por cento), nos termos do inciso I do art. 33 da Lei nº 691/1984, com alterações da Lei nº 3.691/2003.*
>
> ***Art. 11.*** *A customização de programa de computador é fato gerador do 155, nos termos do subitem 1.07 do art. 8º da Lei nº 691/1984, com as alterações da Lei nº 3.691/2003.*
>
> *§ 1º Entende-se por customização de programa de computador qualquer adaptação, modificação, personalização ou aperfeiçoamento que recaia sobre software preexistente no interesse do contratante do serviço.*

Nesse cenário, a parte autora alega que a instrução normativa é ilegal por restringir excessivamente o conceito de elaboração de *software*, invocando o art. 110 do CTN[5], bem como a lei federal nº 9.609, de 1998 (art. 1º):

> ***Art. 1º*** *Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.*

Sob outro prisma, a municipalidade argumenta que a *mens legis* da norma é estimular no Município à inovação da geração primária de programas de computador por encomenda, excluindo-se do benefício prestadores de serviços derivados.

[5] **Art. 110, CTN.** A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

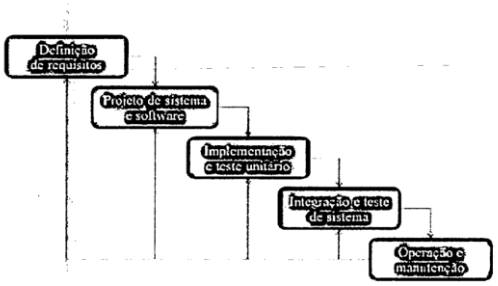
ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
587
Carimbado Eletronicamente

Realizada a prova pericial, doc. 404, o auxiliar do juízo, inicialmente, apresentou os seguintes conceitos técnicos:

> *"**Softwares** - conjunto de comandos criado pelo fabricante para realizar funções e tarefas de interesse do usuário e/ou para administrar recursos eletrônicos do computador. Exemplo, processamento de texto, de imagens, de dados, e dente outros criados para diversas funcionalidades empresariais;*
>
> *(...)*
>
> ***Customização de programas de computador** — significa introduzir modificações, adaptação 'ou aperfeiçoamento que o tornem aderentes às necessidades particulares de uma empresa ou linha de negócio, como também um grande esforço de implementação;*
>
> *(...)*
>
> ***Elaboração de programas de computador sob encomendas** — é o desenvolvimento de sistemas (softwares) para atender às necessidades do cliente/empresas, ou seja, as atividades voltadas para a definição dos módulos, especificações funcionais internas, tipos de relatórios e testes de avaliação do desempenho;*
>
> *O **modelo em cascata** - é um modelo de desenvolvimento de software seqüencial no qual o desenvolvimento é visto como um fluir constante para frente (como uma cascata) através das fases de análise de requisitos, projeto, implementação, testes (validação), integração, e manutenção de software;"*

V. IMAGEM DO MODELO CASCATA NO SISTEMA



ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
588
Carimbado Eletronicamente

Merecem destaque os seguintes trechos do laudo pericial:

*"**ROL DE QUESITOS DA PARTE AUTORA fls. 428***

(...)

***6.** Queira o Sr. Perito confirmar se, de acordo com a doutrina técnica especializada, em um processo desenvolvido segundo o "modelo cascata" é possível classificar cada uma de suas etapas como atividade de elaboração de software, ainda que elas sejam desenvolvidas por prestadores distintos.*
***Resposta:** Sim, é possível classificar cada uma de suas etapas como atividade de elaboração de software.*

***7.** Queira o Sr. Perito informar se, com base na doutrina técnica especializada e nas respostas dos quesitos acima, é possível afirmar que as atividades classificadas como "derivação" e "customização" pela instrução Normativa SMF Nº 16, de 2012, podem estar inseridas no processo de elaboração de um programa de computador, inclusive, aquela desenvolvido através do "modelo cascata'.*
***Resposta:** Sim, podem estar inseridas no processo de elaboração de um programa de computador, inclusive, aquela desenvolvida através das etapas do "modelo cascata".*

***8.** Queira o Sr. Perito confirmar se, com base na doutrina técnica especializada e nas respostas dos quesitos acima, é possível considerar que atividades similares aquelas classificadas como "derivação" e "customização" pela instrução Normativa SMF Nº 16, de 2012 podem ser classificadas como atividades relacionadas com a "elaboração de programas de computador".*
***Resposta:** Sim, podem ser classificadas como atividades relacionadas como a elaboração de programas de computador.*

***9.** Queira o Sr. Perito informar se, considerando as respostas dos quesitos 7 e 8 acima, a Instrução Normativa SMF Nº 16, de 2012, está adotando um conceito de 'elaboração de programas de computador', mais restritivo do que a doutrina técnica*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
589
Carimbado Eletronicamente

especializada, e, consequentemente mais restrito do que a Lei Federal 9.609/1998, ao excluir do mesmo as atividades por ela classificadas como 'derivação' e 'customização'.
Resposta: *Sim.*

(...)

12. *Queira o Sr. Perito informar se, com base nas definições dos itens anteriores, os serviços contratados através dos contratos celebrados com a Brasif Duty Free Shop Ltda., em 08.05.2006 (contrato "Brasif 001/2004") e com o Grupo Bradesco, em 13.08.2014 (contrato nº 4700009752), podem ser definidos como serviços de elaboração de programa de computador sob encomenda.*
Resposta: *Sim, podem ser definidos como serviços de elaboração de programa de computador sob encomenda.*

13. *Queira o Sr. Perito informar a alíquota do ISS aplicável no Município do Rio de Janeiro aos serviços de elaboração de programas de computadores sob encomenda.*
14. ***Resposta:*** *2%, prevista no art. 33, inciso II, item 6, do Código Tributário Municipal.*

(...)

ROL DE QUESITOS DA PARTE RÉ fls. 430

1. *Se o desenvolvimento de um programa de computador a partir de softwares preexistentes permite a caracterização da atividade como geração de software inédito e originário.*
Resposta: *Sim, porque o que está sendo construído é o que não existia, é algo novo dentro do software.*

2. *Se a atividade de customização de programa de computador permite o entendimento de tratar-se de geração de software inédito e originário;*
Resposta: *Sim, vide resposta 1.*

3. *Se o amplo objeto do contrato de prestação de serviços Brasif 001/2004 permite concluir que se trata de elaboração de software originário e inédito;*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
590
Carimbado Eletronicamente

> ***Resposta:*** *Sim, vide resposta 1.*
>
> ***4.*** *Se o objeto do contrato com o Grupo Bradesco refere-se à elaboração de software originário e inédito ou trata-se de consultoria técnica e desenvolvimento de sistema destinado a apontar inconsistência em sistema pré-existente do Banco;*
> ***Resposta:*** *Trata-se de elaboração de implementação de software originário e inédito', porque o que está sendo construído é o que não existia, é algo novo dentro, do software.*
>
> *(...)*
>
> ***7.*** *Qual a distinção conceituai entre (a) geração de software originário e inédito, (b) derivação, (C) customização.*
> ***Resposta:*** *Geração de software originário — É toda implementação de construção de software, já o inédito pode ser vista em realizar uma implementação no software de dados que não exista, já a derivação e customização são sinônimos, logo são serviços que correspondem a elaboração que toma por base um software preexistente, pois entende-se por customização de programas de computador qualquer adaptação, modificação, personalização ou aperfeiçoamento que recaia sobre software preexistente no interesse do contratante do seriço."*

Extrai-se do conjunto probatório dos autos que: **(i)** os serviços contratados por intermédio dos contratos celebrados com a Brasif Duty Free Shop Ltda. (contrato "Brasif 001/2004") e com o Grupo Bradesco (contrato nº 4700009752) podem ser definidos como serviços de elaboração de programa de computador sob encomenda; **(ii)** a Instrução Normativa SMF Nº 16, de 2012, está adotando um conceito de "elaboração de programas de computador" mais restritivo do que a doutrina técnica especializada, e, consequentemente mais restrito do que a Lei Federal 9.609/1998, ao dele excluir as atividades por ela classificadas como "derivação" e "customização".

Importa salientar que não há dúvidas de que a legislação municipal buscou estimular no Município a inovação da geração primária de programas de computador por encomenda.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
591
Carimbado Eletronicamente

Todavia, a municipalidade, a pretexto de regulamentar os requisitos para a aplicação da alíquota de 2% prevista no art. 33, item 6, do CTM, exorbita o poder regulamentar, apontando condicionantes não previstas na legislação.

Logo, deve ser reconhecida a ilegalidade da Instrução Normativa SMF Nº 16, de 2012, no tocante às restrições não dispostas no CTM).

Confira-se:

> *TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO FISCAL. INCENTIVO ÀS FUSÕES E INCORPORAÇÕES DE EMPRESAS. DECRETO-LEI Nº 1.346/74. DECRETO-LEI Nº 85.450/80 (RIR). RESTRIÇÃO. BENEFÍCIO LEGAL. OFENSA PRINCÍPIO HIERARQUIA DAS LEIS. ILEGALIDADE.*
> *1. Tratam os autos de ação anulatória de lançamento de débito fiscal ajuizada pela empresa ITAJUBARA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL contra a FAZENDA NACIONAL, objetivando a desconstituição dos autos de infração decorrentes de violação ao Decreto nº 85.450/80 em Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica sobre os exercícios financeiros de 1987 a 1989. A questão dos autos cinge-se sobre a "possibilidade de a empresa, uma vez procedida à reavaliação de seus bens, efetuar a incidência de depreciação sobre tal montante, mesmo que, anteriormente, aqueles já se encontrassem integralmente depreciados". O douto magistrado de primeiro grau julgou procedente o pedido veiculado pela Empresa/Autora, determinando a anulação dos autos de infração por concluir que o disposto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80 não tem o alcance pretendido, visto que o depósito do valor prévio da dívida não constitui pressuposto para a propositura da ação anulatória. Concluiu, ainda, que: a) competiria à Comissão de Fusão de Incorporação de Empresas (COFIE) assegurar a utilização do tratamento excepcional previsto pelo Decreto-lei nº 1.346/74, ou seja, "limitação do regulamento (ato administrativo) para criarcondições e restrições não previstas no ato legislativo que o embasa"; e b) "primazia da lei especial sobre as disposições gerais vigentes acerca da matéria" o que condiciona a interpretação do disposto no artigo 7º, § 2º, do Decreto-lei*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
592
Carimbado Eletronicamente

1.346/74 e do artigo 335, § 4º, do Decreto-lei 85.450/80 (RIR) à finalidade mor que é a de "estimular as fusões e incorporações de empresas consideradas de interesse para a economia nacional". Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs apelação e o Tribunal de origem, por unanimidade, negou-lhe provimento por entender que: a) norma hierarquicamente inferior, in casu o decreto-regulamentador, não poderia restringir direito à isenção fiscal previsto pelo Decreto-lei 1.346/74 por caracterizar invasão da competência material; b) inexistência de violação do artigo 109 do Código Tributário Nacional, visto que o "Juízo a quo não se afastou dos princípios gerais do direito tributário ao aplicar princípios maiores da teoria geral do direito". Recurso especial interposto pela Fazenda Nacional apontando negativa de vigência dos seguintes dispositivos legais: artigo 355, parágrafo 4º, do Decreto-lei nº 85.450/80, artigo 7º, § 2 º, do Decreto-lei nº 1.346/74 e artigo 111 do CTN. Apresentadas contra-razões pugnando pela mantença do aresto combatido, diante da falta de razoabilidade das alegações do recorrente. Sustenta que o acórdão recorrido reconheceu, de forma precisa, a prevalência da lei sobre o Decreto baixado pelo Poder Executivo.

2. O artigo 111 do CTN não foi prequestionado na instância de origem, não havendo sido lançados a debate nem deliberação. Nem mesmo com a oposição de embargos de declaração ouve pronunciamento a seu respeito, hipótese que atrai a incidência das Súmulas 211/STJ e 282/STF.

3. O Decreto-lei nº 85.450/80 (RIR), ao restringir o alcance do Decreto-lei nº 1.346/74, fixou vedação não-prevista pelo diploma legal especial, consubstanciada no impedimento de efetuar-se qualquer ajuste do valor acrescido a título de reavaliação. Deste modo, ao criar restrição que só poderia ter sido veiculada por ato normatizador, e não por norma de natureza regulamentadora, o Decreto-lei nº 85.450/80 (RIR) feriu, frontalmente, o princípio da hierarquia das normas, afinal tal consideração só poderia ter sido veiculada por outro ato normatizador, mas jamais por decreto que tenha mera função de regulamentar.

4. Recurso conhecido parcialmente, e nesta parte, não provido. ***(REsp 839519 / MA - Ministro JOSÉ DELGADO - T1 - PRIMEIRA TURMA, Julgamento: 17/10/2006****).*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
593
Carimbado Eletronicamente

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IDOSO. TRANSPORTE RODOVIÁRIO INTERESTADUAL. VAGAS GRATUITAS. ISENÇÃO TARIFÁRIA. DECRETO REGULAMENTAR EIVADO DE ILEGALIDADE. INDEVIDA INOVAÇÃO NO PLANO LEGISLATIVO. EXCESSO NA REGULAMENTAÇÃO. RECURSOS ESPECIAIS AOS QUAIS SE NEGA PROVIMENTO.

1. Trata-se, na origem, de Ação Civil Pública ajuizada pelo Ministério Público Federal objetivando declarar a nulidade do parágrafo único do art. 8º do Decreto 5.943/2006, bem como do parágrafo único do art. 6o. da Resolução 1.692 da ANTT, de forma a garantir a gratuidade do transporte interestadual conferida ao idoso, nos termos do art. 40, I da Lei 10.471/2003.

2. A controvérsia apresentada pelos recorrentes cinge-se em saber se o direito do idoso a duas vagas gratuitas, no transporte interestadual, compreende, além do valor das passagens, as tarifas de pedágio e de utilização dos terminais rodoviários. Vale dizer, se a gratuidade abrange tais valores, o disposto no Decreto 5.943/2006 e na Resolução 1.692 da ANTT estão eivados de nulidade, por extrapolar o Poder Regulamentar.

3. A gratuidade do transporte, ao idoso, vale lembrar, não foi estabelecida somente pela Lei 10.741/2003; encontra, antes disso, suporte constitucional. Nota-se, nesse particular, que o constituinte teve especial atenção ao transporte dos idosos, considerando tratar-se não só de um direito, mas de verdadeira garantia, que tem por escopo, além de facilitar o dever de amparo ao idoso, assegurar sua participação na comunidade, bem-estar e dignidade, conforme o disposto nos arts. 229 e 230 da Constituição Federal.

4. Ao reservar 2 vagas gratuitas por veículo para idosos com renda igual ou inferior a 2 (dois) salários-mínimos, o Estatuto do Idoso não estabeleceu qualquer condicionante além do critério de renda a ser observado. Desse modo, considerando os fins sociais a que se dirige a norma, o dever de amparo ao idoso, a necessidade de assegurar sua participação na comunidade, seu bem-estar e dignidade, bem como a inviolabilidade da integridade psíquica e moral (art. 10, § 2º. da Lei 10.741/2003), a gratuidade do transporte interestadual prevista no art. 40, I do Estatuto do Idoso, resulta na dispensa

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
594
Carimbado Eletronicamente

> *de pagamento das tarifas de pedágio e de utilização dos terminais.*
> *5. Com efeito, o Decreto 5.943/2006, fulcrado no art. 84, IV da CF/1988, a pretexto de regulamentar o disposto do art. 40 do Estatuto do Idoso, exorbita o poder regulamentar, apontando ressalvas/condicionantes não previstas na legislação, sendo, portanto, nulo o parágrafo único do art. 8o. do mencionado Decreto.*
> *6. Ressalte-se, por fim, que não tem lugar a almejada interpretação do inciso I do art. 40, com a previsão do respectivo inciso II, que garante o desconto, de forma expressa, no valor da passagem. A reserva de 2 (duas) vagas gratuitas por veículo para idosos com renda igual ou inferior a 2 (dois) salários-mínimos, conforme já consignado, não se limita ao valor das passagens, abrangendo eventuais custos relacionados diretamente com o transporte, onde se incluem as tarifas de pedágio e de utilização dos terminais. Desse modo, deve-se garantir ao idoso com reduzido poder aquisitivo (renda igual ou inferior a 2 salários-mínimos) a dispensa do pagamento de valor que importe em obstáculo ao transporte interestadual, de forma a conferir a completa efetividade à norma.*
> *7. Recursos Especiais aos quais se nega provimento, em conformidade com o parecer do Ministério Público Federal. (**REsp 1543465 / RS, Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, T1 - PRIMEIRA TURMA, Julgamento: 13/12/2018**).*

No que diz respeito ao pedido de repetição dos valores entre agosto e setembro de 2015, a análise dos contratos (fls. 100/101, fl. 127 e fl. 201) revela que a demandante os repassou aos tomares dos serviços:

6. DO PREÇO E DAS CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

6.1. Os valores e condições de pagamento referentes à prestação dos serviços ora contratados estão descritos nos Anexos deste **CONTRATO**, os quais já incluem todos os impostos e contribuições.

Assim, tal pleito não deve ser acolhido.

Diante do exposto, voto pelo **conhecimento** e **parcial provimento** do recurso para reconhecer o direito da parte autora de recolher o ISS sobre

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
595
Carimbado Eletronicamente

os serviços de elaboração de programas de computador (*softwares*), relativos aos contratos nº "Brasif 001/2004" e nº "4700009752", celebrados, respectivamente, com Brasif Duty Free e o Grupo Bradesco, calculado com a aplicação da alíquota de 2%, conforme determinam o item 1.04 do artigo 8º e o item 6 do inciso II do artigo 33 da Lei nº 691/1984 (Código Tributário do Município - CTM); bem como reconhecer a ilegalidade dos artigos 8º e 11 da Instrução Normativa SMF nº 16, de 2012, e sua inaplicabilidade sobre tais serviços, na medida em que estabeleceu requisitos não previstos em lei para a aplicação dessa alíquota.

Diante da sucumbência mínima da autora, condena-se o réu ao pagamento das despesas processuais e honorários advocatícios, estes arbitrados em 10% do valor atualizado da causa, nos termos do art. 85 do CPC.

Rio de Janeiro, 09 de outubro de 2019.

Desembargador FERNANDO CERQUEIRA CHAGAS
Relator

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ