



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

CERTIDÃO Nº.014/JIF-PML/2020.
ACÓRDÃO Nº. 014/JIF-PML/2020.

PAUTA: 10/09/2020.

JULGADO: 17/09/2020.

Relator Suplente:

Ilmº. Sr. : Kleber Luiz Camatta Zani.

Presidente Suplente:

Ilmª Srª.: Rosiani Oliveira dos Santos Gomes.

Secretária Executiva:

Ilmª. Srª.: Maria Célia Pandolfi Calmon.

AUTUAÇÃO

PROCESSOS Nºs 014806/2018, 014807/2018.
AUTUANTE: MUNICÍPIO DE LINHARES – ES.
AUTUADO: SUPERMERCADO GRASSI LTDA.

ASSUNTO: PEDIDO DE IMPUGNAÇÃO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE Nºs 065/2018, 074/2018.

CERTIDÃO

Certifico que a Junta de Impugnação Fiscal - JIF do Município de Linhares, ao apreciar os processos em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu as seguintes decisões:

A Junta, por unanimidade, votou pela **IMPROCEDÊNCIA TOTAL** da exigência tributária e pelo cancelamento dos Autos de Infração de nº 0064/2018 e nº 0074/2018, nos termos do artigo 342, inciso I, da Lei 2662/2006, nos termos do voto do Membro Relator Suplente. A Presidente Suplente Srª Rosiani Oliveira dos Santos Gomes e a Membro Srª Luciana Paiva Drago Buzatto votaram com o Membro Relator Suplente Sr. Kleber Luiz Camatta Zani..

Linhares-ES, 17 de setembro de 2020.

Rosiani Oliveira dos Santos Gomes
Presidente Suplente

Maria Célia Pandolfi Calmon
Secretária Executiva



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

ACÓRDÃO N.º 014/2020

RECURSO NÚMERO 014 – JIF – PML/2020
PROCESSOS NÚMEROS: 014806/2018 e 014807/2018.
APENSOS NÚMEROS: 0013568/2018 (A. I. 00065/2018) e 0013569/2018 (A. I. 00074/2018).
AUTUADO: SUPERMERCADO GRASSI LTDA
ENDEREÇO: AV. AUGUSTO CALMON, 1066, CENTRO CEP-29900-060.
CNPJ N.º: 08.296.266/0001-35
INSCRIÇÃO MUNICIPAL N.º: 0005487
FAZENDA PÚBLICA: MUNICÍPIO DE LINHARES
DAT/SEMUF/PML
RELATOR SUPLENTE: KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI
MATRÍCULA: 006749
EDITAL DE CONVOCAÇÃO NÚMERO 014/2020 ANEXO, CONTENDO TODOS OS PROCESSOS DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E RECURSOS SUPRA MENCIONADOS, OS QUAIS SERÃO JULGADOS EM BLOCO POR ESTE RELATOR SUPLENTE.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. MÉRITO. ISSQN. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL. SUBITEM 16.02 DA LISTA DE SERVIÇO DO ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR 10/2011. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS. ENTREGA DOMICILIAR DE MERCADORIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN NÃO DEMONSTRADA EXAUSTIVAMENTE. AUSÊNCIA DE PLANILHA DEMONSTRATIVA DE FRETES. VALOR COBRADO PELA ENTREGA INCORPORADO AO PREÇO DA MERCADORIA. PRECEDENTES DO STJ. CANCELAMENTO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO 0065/2018 E 0074/2018. JULGAMENTO REALIZADO EM BLOCO.

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo acima epigrafoado, em que é autuada a empresa SUPERMERCADO GRASSI LTDA, e autuante o MUNICÍPIO DE LINHARES/ES.

Acorda a Junta de Impugnação Fiscal do Município de Linhares-ES, por votação unânime, pela **IMPROCEDÊNCIA TOTAL** da exigência tributária, e, conseqüentemente, pelo cancelamento dos Autos de Infração n.º 0064/2018 e 0074/2018, nos termos do artigo 342, inciso I, da Lei 2.662/2006, conforme voto do Relator Suplente Kleber Luiz Camatta Zani.

Votaram com o Relator Suplente, a Relatora Luciana Paiva Drago Buzatto e a Presidente Suplente Rosiani Oliveira dos Santos Gomes.

Junta de Impugnação Fiscal do Município de Linhares, em 17 de setembro de 2020.

Kleber Luiz Camatta Zani
KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI
RELATOR SUPLENTE

Rosiani
ROSIANI DE OLIVEIRA DOS SANTOS GOMES
PRESIDENTE SUPLENTE



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

Sessão de 17 de setembro de 2020.

RECURSO NÚMERO 014 – JIF – PML/2020

PROCESSOS NÚMEROS: 014806/2018 e 014807/2018.

APENSOS NÚMEROS: 0013568/2018 (A.I.00065/2018) e 0013569/2018 (A.I. 00074/2018).

AUTUADO: SUPERMERCADO GRASSI LTDA

ENDEREÇO: AV. AUGUSTO CALMON, 1066, CENTRO CEP-29900-060.

CNPJ N.º: 08.296.266/0001-35

INSCRIÇÃO MUNICIPAL N.º: 0005487

FAZENDA PÚBLICA: MUNICÍPIO DE LINHARES

DAT/SEMUF/PML

RELATOR SUPLENTE: KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI

MATRÍCULA: 006749

EDITAL DE CONVOCAÇÃO NÚMERO 014/2020 ANEXO, CONTENDO TODOS OS PROCESSOS DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E RECURSOS SUPRA MENCIONADOS, OS QUAIS SERÃO JULGADOS EM BLOCO POR ESTE RELATOR SUPLENTE.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. MÉRITO. ISSQN. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL. SUBITEM 16.02 DA LISTA DE SERVIÇO DO ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR 10/2011. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS. ENTREGA DOMICILIAR DE MERCADORIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN NÃO DEMONSTRADA EXAUSTIVAMENTE. AUSÊNCIA DE PLANILHA DEMONSTRATIVA DE FRETES. VALOR COBRADO PELA ENTREGA INCORPORADO AO PREÇO DA MERCADORIA. PRECEDENTES DO STJ. CANCELAMENTO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO 0065/2018 E 0074/2018. CONCLUSÃO.

I - RELATÓRIO:

Trata-se de pedido de **impugnação** dos Autos de Infração de números 00065/2018 e 00074/2018, interposta tempestivamente pela pessoa jurídica de direito privado, SUPERMERCADO GRASSI LTDA, à Junta de Impugnação Fiscal do Município de Linhares, através dos Processos de números 014806/2018 e 014807/2018, onde requer que: “Seja conhecida e julgada procedente a presente impugnação, a fim de que seja



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

declarado nulo o lançamento fiscal ou improcedente a ação fiscal e, por consequência, insubsistente a exigência tributária [...]”, levada a efeito como a emissão dos Autos de Infração acima identificados.

Para sustentar sua tese (fls. 03-09 dos processos 014806 e 014807 de 2018), argumenta que as operações da impugnante estão sujeitas ao ICMS, haja vista que o seu objeto social é comércio varejista de mercadorias em geral (supermercado), **e que por meio de transporte próprio**, disponibiliza aos seus clientes a entrega das mercadorias em seus domicílios e, nesse sentido, entende que o referido transporte possui **natureza jurídica de custo/despesa que agrega aos preços das mercadorias vendidas**, não importando se o custo esteja sendo cobrado à parte ou incluída no preço de cada mercadoria vendida por rateio, restando que **a natureza da operação efetivamente realizada é a de circulação de mercadoria, sendo o transporte atividade-meio para concretizar a venda da mercadoria** e o único contrato constituído na referida operação é contrato de compra e venda de mercadorias, **inexistindo contrato de prestação de serviços firmado entre a impugnante e o seu cliente**, e como o referido transporte se agrega ao preço da mercadoria vendida, logicamente, **configura hipótese de incidência do ICMS – circulação de mercadorias –, afastando-se, assim, a possibilidade de incidência do ISS.**

Discordando dos argumentos apresentados pela Impugnante, as Agentes Fiscais de Arrecadação responsáveis pelo lançamento tributário, em Parecer Fiscal às folhas 25-28 (processos números 14806 e 14807 de 2018), firmam que “o ICMS é um imposto devido aos estados e incide quando o serviço de transporte iniciar em um município e terminar em outro município, iniciar em um estado e terminar em outro, iniciar fora do Brasil e ocorrer um trecho intermunicipal ou interestadual no Brasil.”. Já o ISS incide quando o serviço de transporte – item 16 da Lista de Serviço do Anexo I, da Lei Complementar 116/03 –, se iniciar e terminar no mesmo município, onde deverá ser recolhido o ISS, situação, esta, a qual se filia o Agente autuante, entendendo que o

Kleber



**MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL**

serviço de transporte disponibilizado pela impugnante ao contribuinte e a sua respectiva cobrança 'é prestação de serviço', e enquadra-se na hipótese de incidência do ISS e, em sendo assim, incide este imposto – apurado através das planilhas demonstrativas de fretes apresentadas pela empresa –, e que, portanto, devem ser mantidos os autos de infração ora impugnados.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR SUPLENTE KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI

II – Mérito. ISSQN. Subitem 16.02 da Lista de Serviço do Anexo I da Lei Complementar 10/2011. Regra-Matriz de Incidência Tributária. Critérios. Entrega Domiciliar de Mercadorias. Hipótese de Incidência não demonstrada exaustivamente. Valor cobrado pela entrega incorporado ao preço da mercadoria. Precedente do STJ. Cancelamento dos Autos de Infração 0065/2018 e 0074/2018.

Em exame para deslinde da questão posta, importa destacar inicialmente alguns dispositivos atinentes ao Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pois, não raro, emergem possíveis conflitos tributários entre este e àquele.

Veja que a Lei Complementar nº 116/03, no seu art. 1º, dispõe o seguinte:

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.

Sobreleva notar que o ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses

Processos n. 014806/2018 e 014807/2018 *KLL*
Relator Suplente: Kleber Luiz Camatta Zani p.3



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

não se constituam como atividade preponderante do prestador. A mencionada lista enumera, aproximadamente, 230 serviços divididos em 40 itens, dentre os quais aqui destaco o item 16, subitem 16.02 – Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) –, por ter sido evocado pelos Agentes autuantes, quando da lavratura dos autos ora impugnados (fl. 02 dos processos 013568 e 013569 de 2018).

Nesse passo, a Lei Complementar Federal n.º 116/2003, em seu artigo 5º, imprime que o contribuinte do ISS é o prestador do serviço. Já a Lei Complementar municipal n.º 10/2011, descreve em seu artigo 5º que:

O contribuinte do imposto é o prestador do serviço, pessoa física ou jurídica ou a ela equiparada para fins tributários, que exercer em caráter permanente ou eventual, quaisquer das atividades de prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, de modo formal, informal, com atividade regularizada ou não regularizada.

No que tange ao ICMS, a Lei Complementar n.º 87/1996, em seu artigo 1º, determina que “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e em seu artigo 4º, define contribuinte como “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e que “ (artigo 1º, da LC 87/96).

Já o artigo 2º da mesma lei, prescreve que o imposto incide sobre:

- I- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II- prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

III- prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§1º- O imposto incide também:

I- sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II- sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III- sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.¹ (Grifo nosso)

Quanto a ocorrência do fato gerador do ICMS, o artigo 12 da mesma lei destaca que:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

¹ Disponível em: <planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 10 set. 2020.



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.
- §1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.
- §2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.
- §3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Com efeito, o campo de incidência do ISS é fronteiro ao de impostos que incidem sobre a produção e circulação de riquezas, abrindo-se para possíveis conflitos tributários, como o ISS versus ICMS.

Conforme dispõe o art. 155, II, da Constituição Federal, os Estados têm competência para instituir imposto sobre (i) operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e (iii) prestar serviço de comunicação. O fato gerador do ICMS abrange esses três núcleos possíveis.

Por sua vez, o art. 156, III, dá competência aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados (transporte e comunicação) e “definidos” em lei complementar. A lista de serviços em vigor é a anexa à Lei Complementar 116/2003. Então, os Estados tributam as operações de circulação de mercadorias (obrigação de dar) e os Municípios as prestações de serviço (obrigação de fazer) listadas pela Lei Complementar 116/2003.



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

No caso de operações mistas que envolvem tanto o fornecimento de mercadoria quando a prestação de serviço, despontam três possibilidades: a) o serviço consta da Lista de Serviços: nesse caso incide apenas o imposto municipal; b) o serviço consta da Lista de Serviços, mas com ressalva da incidência do ICMS sobre os materiais empregados ou das mercadorias fornecidas: incide o imposto municipal sobre o serviço e o imposto estadual sobre as mercadorias fornecidas; e c) o serviço não consta da Lista de Serviços: nesse caso, conforme art. 155, § 2º, IX, b, da Constituição Federal, incide apenas o ICMS "sobre o valor total da operação", ou seja, a base de cálculo será o total cobrado, compreendendo mercadoria e serviço.

Há, pois, uma premissa importante: a que diz respeito à definição dos limites entre os campos de competência tributária de Estados e Municípios relativamente a ICMS e ISSQN. Como já mencionado anteriormente, a Constituição disciplinou a matéria nos seguintes termos: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IX – incidirá também: (...) b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios." "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar." Assim, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir ICMS sobre (a) "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior" (CF, 155, II) (b) e "sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios" (CF, art. 155, IX, b). E compete aos Municípios instituir ISSQN sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar" (CF, art.



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

156, III). Nas operações mistas, a definição do tributo cabível depende da natureza do serviço agregado à mercadoria: incidirá ICMS sobre o "total da operação" sempre que o serviço agregado não estiver compreendido na competência tributária municipal; nos demais casos, ou seja, quando o serviço agregado estiver no rol dos tributáveis pelos Municípios, não incidirá ICMS, mas sim ISSQN.

Assim, emergindo hipótese de conflito entre ISS e ICMS, torna-se necessário a conceituação de “operações relativas à circulação de mercadorias”, bem como uma análise precisa para delimitação dos contornos do fato gerador do ISS, em seu estrito campo de incidência, identificando parâmetros que diferenciam “serviços” de “mercadorias”.

Para o professor Eduardo Sabbag², o termo ‘operações’, como núcleo da materialidade da hipótese de incidência do ICMS, traduz a prática na qual se transmite um direito (posse ou propriedade) [...]. No que diz respeito à expressão ‘relativas à circulação’, destaca que só ocorrerá ‘circulação’ quando houver transmissão jurídica do bem, passando-o de uma pessoa para outra, com nítida mudança de patrimônio e de titularidade. Quanto à ‘mercadorias’, o renomado professor, ensina que não correspondem a qualquer tipo de bem móvel, mas só aquele que se destina à prática de operações mercantis, ou seja, “indica o bem corporalmente móvel que possui destinação certa, a revenda, com destinatário mais definido ainda: o consumo.

Pois bem. No caso ora em análise, a impugnante afirma que:

“[...] o dispêndio do transporte de mercadorias ao domicílio do consumidor realizado pela própria vendedora – a impugnante – possui natureza jurídica de custo/despesa que agrega aos preços das mercadorias vendidas. Tal natureza não se altera em virtude da circunstância de que esse custo esteja sendo cobrado à parte ou, diferentemente, incluso no preço de cada mercadoria vendida por meio de rateio. Ambas as hipóteses agregam ao preço da mercadoria vendida e, portanto, configuram a hipótese de

² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* 12 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1350.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

incidência do ICMS, não sendo devida a incidência do ISS.” (fls. 04 e 05 dos Processos 18406 e 14807/2018).

Nesse diapasão, vale à pena destacar as situações onde ocorre incidência múltipla de ICMS e ISS nos casos de prestação de serviços com entrega de mercadorias.

Entende Eduardo Sabbag que os serviços podem ser *puros*, como os serviço de consulta médica, serviço de parecer de um advogado; ou mistos, que são aqueles serviços puros em que há aplicação de mercadorias, por exemplo: dentista que fornece material na obturação; ou concessionária de veículos que vende peças/ICMS e presta serviços/ISS.

Para o ilustre professor, nestas situações, o legislador complementar utiliza-se da teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria, e, nesse sentido, recomenda observar que se os serviços estiverem incluídos na Lista, ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias (artigo 1º, § 2º, da LC n. 116/2003. Por outra banda, caso ocorra o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na Lista, incidirá o ICMS, de forma exclusiva.

Assim, sobre as operações mistas que agregam mercadorias e serviços, incide o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na Lista de que trata a Lei Complementar n. 116/203, e incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida Lista.

Desse modo, em face do princípio da estrita legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da CRFB; e artigo 97 do CTN, os Municípios, para que possam cobrar o ISS dos prestadores de serviços, devem instituí-lo por meio de lei ordinária própria, que poderá adotar todos os itens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar, ou apenas alguns



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

deles, sendo-lhes, porém, defeso criar serviços não previstos nessa norma complementar sob pena de inconstitucionalidade.³

Nessa linha, foi editada a Lei Complementar municipal 10/2011, que traz, no Anexo I, a Lista de Serviços dividida em vários itens, dentre os quais destaco o serviço de transporte de natureza municipal, inserto no item 16. Observe:

16 - Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - [...]

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 46/2017)

Não obstante, “para que ocorra a subsunção da hipótese de incidência do fato gerador do ISSQN, é preciso que os critérios da regra-matriz estejam presentes.” (PARECER PMG/JIF n. 015/2020. fl. 02).

Paulo de Barros Carvalho comenta que a regra-matriz de incidência tributária, sendo uma norma jurídica ampla e abstrata, apresenta as seguintes estruturas: um antecedente (hipótese), que descreve um comportamento; um dever-ser, que a vincula a um conseqüente, este responsável por estabelecer uma relação entre fisco e contribuinte (obrigação tributária).⁴

Assim sendo, a lei há de instituir o tributo, prever quais fatos do mundo fenomênico serão tributados e desta forma, mediante ato vinculado da administração pública far-se-á a cobrança deste tributo. Desta feita a lei irá fornecer os aspectos da hipótese de incidência tributária: quem pode efetuar a cobrança do tributo, qual é o fato que dá

³ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* 12 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1346.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 298.



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

origem ao nascimento da obrigação de pagar o tributo, quem deve pagar o tributo, e quanto será o valor deste tributo.⁵

A partir de sua análise é possível verificar a legalidade ou não do tributo.

Nesse diapasão, o professor Paulo de Barros Carvalho⁶ reconhece três critérios identificadores da hipótese de incidência: a) critério material, b) critério espacial, e c) critério temporal, que descreve um comportamento; um dever-ser, que a vincula a um consequente – critério pessoal e quantitativo –, o qual é responsável por estabelecer uma relação entre fisco e contribuinte (obrigação tributária).

Nessa toada, pode-se inferir que, em linhas gerais, o **critério material** (como?) da hipótese de incidência, contida na regra-matriz constitucional do ISS, é a prestação de serviço, daqueles não compreendidos na competência tributária dos Estados (art. 155, II, CF), e definidos em lei complementar; **Critério espacial** (Onde) é o que define o local onde é devido o tributo em questão, ou seja, o local de prestação de serviço, ou a sede da empresa prestadora de serviços, a depender do caso (ISSQN); **O critério temporal** (Quando), que determina o momento da prestação de um serviço, para que não surjam dúvidas do momento do nascimento da obrigação tributária. Quanto ao **critério pessoal** (Quem), é a definição do sujeito passivo e ativo da relação tributária. E por fim, o **critério quantitativo** (Quanto) do consequente da norma jurídica tributária, “o qual deve ser representado por elementos mensuráveis, como, por exemplo, a base de cálculo e a alíquota. Assim, podemos conceituar o critério quantitativo como sendo o grupo de

⁵ UEMURA, Henrique Kazuo. *Conflitos heterogêneos entre ISS e ICMS*. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3683, 1 ago. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/25059>. Acesso em: 10 set. 2020.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 298-299.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

informações que o intérprete obtém da leitura da norma geral e abstrata, e que lhe permite precisar a exata quantia devida do tributo”.⁷

A exigência do ISSQN, tal como ocorre com os demais tributos, requer que o valor do tributo guarde estreita relação com o fato jurídico tributário, bem como com a capacidade contributiva. Observa-se que nos tributos, inclusive no ISSQN, a base de cálculo e alíquota são partes determinantes do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, e a eles são inerentes, sendo que no caso do ISSQN a base de cálculo é, em regra, o preço do serviço, e já sabemos que para ocorrer a subsunção da hipótese de incidência do fato gerador do ISSQN, é preciso que os critérios da regra-matriz estejam presentes.” (PARECER PMG/JIF n. 015/2020. fl. 02).

Pois bem. Ao analisar de forma mais incisiva o conteúdo dos autos ora impugnados e as manifestações das partes, Impugnante e Departamento de Administração Tributária, por meio de seus Agentes de Arrecadação, constata-se a ausência da planilha citadas nos Autos de infração ora impugnados, mais especificamente no campo denominado “CARACTERIZACAO DA AUTUACAO”, onde informa que: “[...] A base de cálculo do presente lançamento foi apurada através das planilhas demonstrativas de fretes apresentadas pela empresa [...]”, fazendo emergir dúvidas sobre o valor da base de cálculo apurada, o que afeta diretamente um dos pilares da regra-matriz de incidência tributária, qual seja, o aspecto quantitativo. Nesse ínterim, destaco que foi requerido ao Departamento de Administração Tributária, na pessoa dos Agentes autuantes, para que apresentassem a indigitada planilha o que não ocorreu até o início desta Sessão de julgamento. Também não resta claro que a impugnante exerce atividade de prestação de serviço inserto no subitem 16.02, haja vista, não restar claro que a entrega de mercadorias no domicílio do comprador, disponibilizado e executado pela impugnante, através de veículos próprios aos adquirentes de suas mercadorias, se enquadre na hipótese de incidência do ISSQN, pois, o serviço de entrega, a princípio,

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 396.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

parece estar disponível somente para aqueles clientes que efetivamente adquirem mercadorias nos estabelecimentos comerciais da impugnante.

Nesse sentido, é oportuna a transcrição de parte da argumentação da impugnante (fls. 04-05 dos Processos de números 014806/2018 e 014807/2018), pois, como se verá logo adiante, vai de encontro de precedente firmado pelo STJ. Acompanhe:

“Como se sabe, a Impugnante tem por objeto social o comércio varejista de mercadorias em geral, ou seja, a atividade de supermercado. Desse modo, a Impugnante, por meio de transporte próprio, disponibiliza aos seus clientes a entrega das mercadorias adquiridas em seus respectivos domicílios. [...] o dispêndio do transporte de mercadorias ao domicílio do consumidor realizado pela própria vendedora – a impugnante – possui natureza jurídica de custo/despesa que agrega aos preços das mercadorias vendidas. Tal natureza não se altera em virtude da circunstância de que esse custo esteja sendo cobrado à parte ou, diferentemente, incluso no preço de cada mercadoria vendida por meio de rateio. Ambas as hipóteses agregam ao preço da mercadoria vendida e, portanto, configuram a hipótese de incidência do ICMS, não sendo devida a incidência do ISS.”, e prossegue: “[...] a real natureza da operação efetivamente realizada: a circulação de mercadorias. Repita-se, o transporte de mercadorias realizado pela própria vendedora das mercadorias não configura a contratação de serviços de transporte pelo comprador. Nesse caso, o transporte trata-se de atividade-meio da impugnante para concretizar a venda da mercadoria [promover a circulação], no caso concreto não há realização de atividade-fim. [...]”. (fls. 04 e 05 dos Processos 18406 e 14807/2018).

Agora veja o entendimento do STJ quando do julgamento do Recurso Especial n.º 612.490:

TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE E ENTREGA EM DOMICÍLIO DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO AUTÔNOMO, E SIM DE ATIVIDADE-MEIO ÀS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS. NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.

1. No que concerne ao permissivo da alínea "c", o recurso especial não reúne condições de ser conhecido, ante a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os julgados apontados como divergentes, que, em nenhum momento, tratam da incidência do ISS sobre a entrega em domicílio de GLP. 2. A entrega em domicílio de GLP não configura serviço autônomo de "transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do município", mas apenas meio idôneo à realização das operações mercantis com combustíveis líquidos, não se sujeitando, portanto, à incidência do ISS. 3. Recurso especial provido.



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 19 de junho de 2008 (data do julgamento).
Ministro Castro Meira Relator

Veja o esclarecedor relatório e voto do Relator:

RELATÓRIO O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Trata-se de recurso especial fundado nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional e interposto contra o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, assim ementado "CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - SERVIÇOS DE TRANSPORTE E ENTREGA DE PRODUTO COM VEÍCULO PRÓPRIO NOS LIMITES DO MUNICÍPIO - INCIDÊNCIA DE ISSQN - BITRIBUTAÇÃO - INEXISTÊNCIA - FATO GERADOR DISTINTO - INCOMPETÊNCIA DA FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL PARA TRIBUTAR PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO INEXISTÊNCIA - O PODER DE TRIBUTAR INCIDE SOBRE SERVIÇO DE ENTREGA DE PRODUTOS NO DOMÍNIO DO MUNICÍPIO - IMPROVIMENTO. I - Sobre os serviços de transporte e entrega de produtos nos domínios da Entidade Coletiva Municipal incide ISSQN. II - A cobrança pela entrega sistemática de GLP em domicílio do consumidor enseja a instituição de ISSQN pela Fazenda Pública Municipal. III - Não há bitributação na ausência de bis in idem, isto é, a exigência por uma única entidade tributante de dois ou mais tributos, com a mesma base de cálculo e mesmo fato gerador através de normas jurídicas distintas. IV - É devido o crédito tributário instituído por lançamento conformado pelos princípios que informam o ISSQN. V - O município é constitucionalmente competente para instituir ISSQN sobre serviços de entrega de produtos realizados em sua esfera geográfica. VI - Recurso de Apelação não provido" (fl. 133).

Nas razões recursais, Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda. alega ter havido violação dos artigos 8º do Decreto-Lei 406/68 e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, assim argumenta: "Sendo a atividade-fim da recorrente a distribuição de GLP, há tributação pelo ICMS. Por conseguinte, como a 'entrega em domicílio' é meio em relação à primeira, queda intributável pelo ISS, já que não se constitui numa prestação de serviço" (fl. 164). Sobre o tema, aponta divergência jurisprudencial. Simultaneamente, foi interposto recurso extraordinário. Foram apresentadas contra-razões às fls. 192-197. Argumenta-se que a exação exigida pela municipalidade incide sobre o serviço de entrega do produto com a cobrança de frete, atividade prevista na lista de serviços do Decreto-Lei 406/68. Admitidos ambos os recursos na origem (fls. 199-205), subiram os autos a esta Corte. É o relatório

VOTO O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Discute-se se o transporte e entrega em domicílio de Gás Liquefeito de Petróleo enseja a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. No que concerne ao permissivo da alínea "c", o recurso especial não reúne condições



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

de ser conhecido, ante a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os julgados apontados como divergentes, que em nenhum momento tratam da incidência do ISS sobre a entrega em domicílio de GLP. Para o conhecimento do recurso especial pelo dissídio interpretativo, indispensável se faz a demonstração analítica de que os arestos divergiram na aplicação da lei em casos análogos, diante de fatos análogos, o que não se deu na espécie.

Devidamente prequestionada a tese em torno da qual gravitam os dispositivos de lei supostamente violados, conheço do recurso especial pela alínea "a".

O v. acórdão recorrido – com base no argumento de que a atividade econômica da recorrente, de comercialização e distribuição de GLP, dá-se "a partir de dois feixes distintos" (fl. 137), quais sejam, a comercialização em postos fixos de distribuição e a prestação de serviço de entrega em domicílio por meio de veículos próprios – entendeu ser devida a incidência do ISS quanto a essa segunda modalidade de atuação, por estar configurada prestação de serviço abrangida pelo item 59 da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

A recorrente argumenta, por seu turno, que a entrega em domicílio de botijões com GLP não constitui, em si mesma, uma prestação de serviço tributável pelo ISS, cuidando-se, na verdade, de simples atividade-meio da distribuição do GLP, sujeita apenas à incidência do ICMS.

Penso que assiste razão à recorrente. (Grifo nosso)

Nas palavras de Aires F. Barreto, o serviço tributável pelos municípios pode ser conceituado como "o desempenho de atividade econômica apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com o fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo" (in ISS na Constituição e na Lei, São Paulo: Editora Dialética, 2005, p.35).

Ao esmiuçar o conceito acima, explica o citado autor que "o serviço tributável é prestado com o fito de obtenção de contrapartida equilibrada ou vantajosa, direta ou indireta. Seja atual ou futura, a remuneração é o móvel do prestador. É a sua vista que o prestador se dispõe à atividade em que o serviço se consubstancia. Tal remuneração, que pode ser direta ou não, é o correspectivo do cunho econômico do próprio serviço prestado" (fl. 36).

Fazendo-se o cotejo do conceito de serviços com o caso dos autos, tem-se que, para ser hipótese de incidência do ISS, o serviço de entrega realizado pela recorrente deveria constituir, em si mesmo, uma operação econômica realizada com o intuito de obter remuneração, do que não se cogita.

A entrega em domicílio de GLP, com efeito, não configura serviço autônomo de "transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do município", mas apenas meio idôneo à realização das operações mercantis com derivados de petróleo.

Nesse diapasão, não se pode perder de vista que, nos termos do art. 155, § 3º, da Constituição Federal, na redação vigente à época do suposto fato gerador, as operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais não poderiam sofrer a incidência de nenhum outro tributo, salvo o ICMS e os Impostos de Importação e de Exportação.

A respeito da norma constitucional em comento, Roque Antônio Carrazza defende: "Qualquer operação relativa – isto é, que, de algum modo, diga respeito – a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos só pode ser objeto de



MUNICÍPIO DE LINHARES JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

tributação por via de ICMS. Nunca de ISS" (in "O ICMS na Constituição", São Paulo: Melheiros Editores, 2007, p. 265).

Por oportuno, destaca-se ainda o único precedente encontrado nesta Corte de Justiça sobre o tema, no qual foi adotado posicionamento idêntico ao que agora se emprega:

‘TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ENVASAMENTO, ARMAZENAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. TRANSPORTE DO PRODUTO PELO PRÓPRIO REMETENTE. ISSQN. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Cuidam os autos de mandado de segurança impetrado por Concessionária de Serviços Públicos de Envasamento, Armazenamento e Distribuição de Gás Liquefeito de Petróleo objetivando impedir a cobrança do ISSQN sobre a diferença de preço entre o valor do botijão entregue diretamente no domicílio do consumidor e o adotado nos postos de revenda.
2. A segurança foi denegada sob o fundamento de que *'a cobrança do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, na hipótese dos autos, não lesa direito líquido e certo do impetrante, estando a autoridade impetrada devidamente respaldada em lei para exigir o tributo devido sobre a prestação de serviços de produtos entregues em domicílio, quando esta comercialização vem acrescida ao preço do frete'*.
3. Sentença mantida em segundo grau, entendendo-se pela inexistência de bitributação, eis que o serviço de entrega domiciliar de GPL (gás de cozinha), fato gerador do ISSQN, não se confunde com o fato gerador do ICMS, devido em face da circulação do produto.
4. Embargos de declaração, opostos pela Concessionária, rejeitados, por ausência do vício apontado.
5. Recurso especial fulcrado nas alíneas 'a' e 'c' do permissivo constitucional alegando-se violação dos arts. 535 do CPC, 8º do DL 406/68, 142, parágrafo único, do CTN e 13, § 1º, II, 'b', da LC 87/96, bem como divergência jurisprudencial com os julgados proferidos nos Recursos Especiais 37291/SP e 29135/SC.
6. Contra-razões defendendo a incidência do ISSQN sobre o adicional cobrado na entrega domiciliar, em face da previsão contida no Decreto-lei 406/68, com a redação da LC 56/87, e no Código Tributário Municipal.
7. Ausência de similitude fática entre o aresto impugnado e os paradigmas. Enquanto o acórdão impugnado cuida da incidência do ISSQN na entrega domiciliar de botijões de gás realizada mediante a cobrança de acréscimo no valor do produto, os paradigmas tratam de situações diversas, como a da não-incidência do imposto quando ocorre o simples transporte da mercadoria para os postos de revenda, e quando torna-se impossível a dissociação das operações.
8. Recurso conhecido tão-somente pela alínea 'a'.
9. Afastada a ofensa do art. 535 do CPC, eis que os argumentos relevantes apresentados pela parte foram devidamente rebatidos pelo Órgão Julgador local, efetivando-se a tutela jurisdicional, embora de forma contrária aos interesses da requerente.
10. Discute-se, portanto, se a entrega em domicílio de botijões, contendo gás liquefeito de petróleo, constitui, por si só, prestação de serviço tributável pelo ISSQN, ou se configura apenas atividade-meio da distribuição do produto, sujeita, assim, ao ICMS.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

11. A linha defendida nas razões do especial é a da impossibilidade da incidência do tributo municipal, eis que o transporte caracterizaria apenas instrumento apto à realização da finalidade empresarial, qual seja, a distribuição de gás, que já sofre a incidência do imposto estadual.

12. Sustenta-se, também, que o adicional cobrado na entrega domiciliar constitui tão-somente repasse dos custos com a frota ao preço final da mercadoria.

13. O transporte de botijões de gás, em veículo próprio, para a entrega direta aos consumidores em seus domicílios, não pode ser considerado como prestação de serviço destacada da atividade principal (distribuição de gás), de modo a reclamar a incidência do imposto de competência municipal. Entendimento contrário conduziria a uma bitributação, na medida em que o frete, enquanto realizado pelo próprio remetente, integra a base de cálculo do ICMS, conforme se extrai da dicção da alínea 'b' do inciso II do parágrafo 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96.

14. Para chegar à conclusão da legalidade do tributo municipal sobre a diferença de preço entre a aquisição de gás nos postos de revenda e na entrega domiciliar, a Turma Julgadora local partiu da premissa de que a recorrente pratica dois tipos de atividades distintas: a primeira, revenda de gás, sujeita exclusivamente ao ICMS; e a segunda, serviço de entrega domiciliar, sujeita ao ISSQN.

15. Não compartilho desse entendimento, seja porque a atividade praticada pela recorrente integra a base de cálculo do ICMS, seja porque o acréscimo configura decorrência lógica da entrega domiciliar, uma vez que a comodidade oferecida aos consumidores gera custos para a distribuidora, pois ao efetuar a distribuição terá que gastar com combustível, pessoal, pneus, peças etc.

16. Recurso especial provido" (REsp 616.041/MA, Rel. Min. José Delgado, DJU de 13.09.04). Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso especial. É como voto.⁸

Deveras, verifica-se que o argumento apresentado pela impugnante caminha na mesma direção do entendimento firmado pelo STJ no julgado do RECURSO ESPECIAL Nº 612.490 - MA (2003/0210159-0), acima posto, que tratou de modo esclarecedor de relevante caso referente a “transporte e entrega em domicílio de gás liquefeito de petróleo”.

Destarte, verifico que não resta comprovado a ocorrência do fato gerador do ISSQN no presente caso, haja vista que do conceito de serviços constantes dos autos, tem-se que o serviço de entrega no domicílio do comprador de mercadorias adquiridas nos

⁸ Disponível em: http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_13_10_08_2.pdf. Acesso em: 09 set. 2020.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

estabelecimentos da impugnante, para ser hipótese de incidência do ISSQN, deveria constituir, em si mesmo, uma operação econômica realizada com o intuito de obter remuneração, o que não é comprovado pelos Agentes Fiscais responsáveis pelo lançamento ora questionado, tendo em vista que não consta nos autos dos processos em epígrafe, as planilhas demonstrativas de fretes citada pelos Agentes nos Autos de Infração ora impugnados.

Diante de todo o exposto, **Voto, em bloco, pela IMPROCEDÊNCIA TOTAL das exigências tributárias e, conseqüentemente, pelo cancelamento dos Autos de Infração de números 00065/2018 e 0074/2018, nos termos do artigo 342, inciso I da Lei 2662/2006 – CTM.**

É como voto.

JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL do Município de Linhares/ES, em 17 de setembro de 2020.

Kleber Luiz Camatta Zani
KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI
(MATRÍCULA: 006749/01)
RELATOR SUPLENTE