

**A. I. Nº** - 269138.0090/19-0  
**AUTUADO** - AUTO POSTO CAMURUPIM LTDA.  
**AUTUANTES** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 19/04/2022

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0044-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto ao sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado apresenta elementos que elidem parcialmente a acusação fiscal. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, refere-se à exigência de R\$ 543.731,22 de ICMS, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 13/12/19 (DTE à fl. 11) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 12/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 14 a 21.

O Impugnante preliminarmente argui a nulidade do feito, alegando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, fazendo-se uma cientificação de início de ação fiscal, com ciência no dia 07/11/2019, através do sistema DT-e — Domicílio Tributário Eletrônico.

Reclama que não foi pedida qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto de gasolina. Aduz que tudo foi feito de forma unilateral, usando-se sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramentos.

Assinala que as inconsistências poderão ser levantadas pelos dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível — LMC, através de perícia ou mesmo por parecer da assessoria técnica da Junta de Julgamento Fiscal, que na oportunidade requer.

Afirma que há inconsistência, por exemplo, quando se repete valor de ganho, sem que existam sequer notas fiscais, repetindo-se estoques, consoante se pode verificar nos dias 15/11/2015,

16/03/2015, 12/09/2016, 03/07/2016, 24/05/2016, 13/07/2016, 19/01/2017, dentre outras datas.

Diz que, por outro lado, nas apurações feitas através do registro 1300, ao cruzar com o registro 0200, aparece estoques de abertura infinitamente maiores do que a capacidade do próprio Posto, tudo sendo gerado de forma fictícia porquanto não existiriam notas fiscais para que se tivesse ingresso de tanto combustível.

Taz exemplo como no período do dia 15/01/2015 até 28/02/2015, assinalando que se tem volume de fechamento físico de mais de 200.000 litros de combustíveis, e ingressos de volumes expressivos, como 55.000 litros de gasolina comum no dia 27/02/2015, quando a capacidade de estoque desse produto seria de 30 mil litros.

Menciona que no dia 28/02/2015 apurou-se estoque de 224.128 litros e que no dia 01/03/2015 o estoque de fechamento foi de 28.721 litros, havendo venda de somente 8.239 litros, com estoque inicial de 36.960 litros, ou seja, questiona o desaparecimento de mais de 196.000 litros, que aduz ter sido computado pelo sistema de forma irreal.

Relata que a distorção, acima mencionada, ocorreu também em vários outros períodos, confirmando que não há dúvida da inconsistência do sistema, gerando ganhos irreais, decorrente de lançamentos inexistentes.

Deduz que não se pode considerar o cruzamento de dados do Sped, cotejando-se o registro 0200 com o registro 1300, na medida que se tem distorções inimagináveis, porquanto um posto de combustível não teria capacidade de estocagem de 4.000.000 litros de gasolina comum.

Dessa forma, volta a requerer que se faça perícia no seu Livro LMC, visando demonstrar as inconsistências mencionadas.

Reclama que o sistema utilizado somente toma o valor do ganho, porém não faz qualquer registro das perdas.

Afirma que do exame do LMC físico mantido, e que ora é colocado à disposição da fiscalização, pode se constatar que não houve qualquer omissão por parte do posto revendedor.

Acrescenta que para melhor aclarar os erros contidos na autuação, a empresa fez o levantamento em todos os dias ou períodos mencionados pela fiscalização, colocando data, estoque inicial, número da NF, entrada, vendas, estoque escritural, perdas, ganhos e estoque de fechamento, acostando aos autos, separados por ano e por combustível.

Questiona também o valor médio tomado para cada combustível, em relação ao imposto que se pretende cobrar.

Ao final requer:

- 1 – que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, inclusive a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, para que afinal seja o Auto de Infração julgado improcedente;
- 2- que de forma alternativa, se considerada parcialmente a defesa apresentada, a redução substancial das multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa;
- 3- que o valor médio tomado para cada combustível e por ano, seja de logo impugnado;
- 4 – a juntada do A.I. nº 2691380040/19-3, que exige o imposto por antecipação, por estar vinculado ao processo em lide, sobe pena de nulidade;
- 5 - o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo notificante, sob pena de nulidade processual;
- 6 - que o levantamento feito pela SEFAZ seja inteiramente revisto pela junta de julgamento fiscal, devendo a parte autuada ser intimada para todos os fins dos atos praticados.

O autuante se manifestou à fl. 42, dizendo que a petição da defesa foi anexada ao processo sem identificação de quem a assinou.

Dessa forma, solicitou que o processo retornasse ao órgão preparador para dar ciência ao autuado, abrindo o prazo de 10 dias para o atendimento.

Considerando que efetivamente não consta nos autos a identificação de quem assinou a peça defensiva às fls. 14 a 21; e considerando que o autuado não foi intimado para suprir tal ausência; esta JJF deliberou, em Sessão Suplementar, que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 43), para que o órgão preparador intime o autuado para apresentar os elementos necessários que possam identificar quem assinou a peça defensiva.

Após o atendimento supra (fls. 49 a 53), o autuante prestou informação fiscal às fls. 58 a 67 (frente e verso), inicialmente rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa.

Sobre a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, cita lições de Fabiana Del Padre Tomé, e Ricardo Alexandre, expondo que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal, e que nessa fase, vige o princípio inquisitorial.

Acrescenta que posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado, e que nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 50 LV, da Constituição Federal.

Dessa forma, diz que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Faz mais alguns comentários sobre a ampla defesa, negando que tenha havido cerceamento do direito de defesa, e esclarecendo que a autuação foi integralmente baseada no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), a que a autuada tem total acesso; e que os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Quanto aos alegados erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, inicialmente explica (fl. 60) como o empresário deve fazer seus registros.

Reconhece que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, e cita também à fl. 60, exemplos de erros que costumam acontecer.

Expõe que a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Assinala que para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Acrescenta que inclusive, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Reconhece que erros podem acontecer acima desses limites, mas que devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Menciona que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, mas que a prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pela autuada para justificar os erros que alega não pode ser contraditória em si mesma, e que antes, deve proporcionar os mesmos resultados a

cada vez que esses erros aconteçam.

Salienta que no trabalho fiscal efetuado houve:

- (i) refazimento de todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320, não tendo sido encontrado qualquer erro;
- (ii) verificação das transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300, não tendo, também, sido encontrado qualquer erro;
- (iii) checagem se os valores registrados no campo VOL ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300, não encontrado qualquer divergência.

Em relação à argumentação de que ocorreram erros na fiscalização, como a existência de ganhos mesmo não tendo havido circulação de mercadorias (nos dias 15/11/2015, 16/03/2015, 12/09/2016, 24/05/2016, 13/07/2016, 19/01/2017, dentre outras datas), apresenta tabelas às fls. 61/62, explicando o seguinte:

*[...] o que realmente aconteceu em 15/11/2015. Nesse dia, como a autuada afirma não houve registro de entradas (VOL ENTR) nem de saídas (VOL\_SAIDAS). Com isso o valor ESTQ\_ESCR é igual ao ESTQ ABERT, que deve ser medido. Subtraindo esse valor do FECH FISICO, que também deve ser medido, podemos ter ganhos ou perdas. Agora, vemos que houve ganho para a gasolina comum, perda para o etanol comum e nem perda nem ganho para a gasolina aditivada e para o óleo diesel S 500. Dessa forma, não há que se argumentar que houve erro do sistema para a gasolina somente, pois, o mesmo sistema deveria gerar erros para os demais combustíveis. Não sendo assim, não ocorreu erro do sistema prova por contradição ou redução ao absurdo.*

*[...] diferentemente do que a autuada afirma, mostram que houve a circulação de mercadorias: em 16/03/2015, não houve registro de entradas (VOL ENTR), mas houve de saídas (VOL\_SAIDAS); e em 12/09/2016, 24/05/2016, 13/07/2016 e 19/01/2017, houve registro de entradas (VOL ENTR) e de saídas (VOL\_SAIDAS).*

Conclui que resta claro, que nos dias indicados, nem houve erro de sistema, nem se deixou de haver circulação dos combustíveis.

No que diz respeito a suposta violação dos limites físicos de armazenamento da autuada, apresenta gráfico à fl. 62-verso, dizendo mostrar o valor do FECH FISICO no período de 01/01/2015 até 28/02/2015.

Assinala que pelos dados apresentados, não parece correto afirmar que os tanques têm capacidade de apenas 30.000 litros de gasolina comum, e que não há nos dados registrados evidência que corrobore essa afirmação.

Considera que as suas entradas demonstram ser falsa tal afirmação, pois em 27/02/2015 a autuada deu entrada em 55.000 litros de gasolina comum adquiridas com as notas fiscais eletrônicas chaves 29150234274233008006550000013425691645842463, com 20.000 litros e 29150234274233008006550000013436781058495919 com 35.000 litros, sendo 25.000 litros despejados no tanque 3 e 30.000 litros no tanque 5, conforme o registro 1310. Dessa forma, aduz que certamente, a capacidade dos tanques de gasolina comum excede 30.000 litros.

Expõe que outro exemplo que pode ser citado é no dia 19/03/2015, quando o autuado deu entrada em 70.000 litros de gasolina comum, adquiridas com as notas fiscais eletrônicas de chaves 29150334274233008006550000013539271953308518, com 20.000 litros, 29150334274233008006550000013515241068747700, com 30.000 litros, e 29150334274233008006550000013528851554428769 com 20.000 litros.

Diz restar patente que a tancagem de gasolina comum da autuada não é de apenas 30.000 litros como ela alega, e que também, não houve ganhos ou perdas nos dias em ela alega ter havido erro no sistema.

Quanto às movimentações entre o FECH FISICO e o ESTQ ABERT do dia seguinte, explica que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia

seguinte, o FECH\_FISICO será maior que o ESTQ ABERT, e que se anotando o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia.

Acrescenta que ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH FISICO será menor do que o ESTQ ABERT, mas que novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

Assevera que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300.

Esclarece, contudo, que em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Ressalta, ainda, que se os valores do ESTQ ABERT e do FECH FISICO estivessem errados para mais como a autuada alega, esse erro só a beneficiaria, pois, a razão entre o valor do ganho (numerador) com volume disponível (ESTQ ABERT + VOL\_ENTR) (denominador) diminui bastante com o aumento desse último.

No que diz respeito a reclamação defensiva de erros no sistema da EFD, que observa que os seus estoques foram evoluindo até chegar a mais de 4.000.000 litros, pontua que a tabela à fl. 64 (frente e verso) ilustra o que realmente aconteceu no registro dos valores na EFD no período de 20/01/2017 até 01/01/2018.

Explica que nos lançamentos diários feitos, apenas o FECH FISICO foi registrado pela soma do VOL ENTR ao ESTQ ABERT, e que com isso, o VAL AJ GANHO foi sempre igual ao VOL SAIDAS, já que, sem subtrair as saídas, isso levou a um acúmulo escritural dos estoques de todos os produtos e ao registro de ganhos no exato valor das saídas.

Diz que evidenciado que a escrituração nesse período deixou de refletir a verdade dos fatos, deve ser afastada a cobrança de valores nesse período.

Conclui que a autuada não conseguiu demonstrar que sua EFD estava imprecisa para a fiscalização e que suas alegações estavam infundadas.

Porém ressalta que houve apenas uma exceção, uma vez que constatou que no período de 10/04/2017 a 29/04/2017, os lançamentos somavam as entradas acumulando estoques e cancelando as saídas registradas, revertendo-as com ganhos do mesmo valor no período de 20/01/2017 até 01/01/2018. Informa que refeitos os demonstrativos, eles foram anexados na informação fiscal.

Ainda sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, aborda a questão dos livros como meio de prova contra o empresário, citando o art. 226 do Código Civil, art. 373, II, 417 e 419, do Código de Processo Civil.

Dessa forma, considera que na situação em comento, não pode a autuada apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Aborda também a validade jurídica da EFD, mencionando as disposições do art. 247 do RICMS/12.

Enfatiza que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, não bastando a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também diz que não basta argumentar que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que aduz não ter ocorrido em nenhum momento.

Ao final, ratifica a autuação, com as ressalvas já mencionadas.

Considerando que, por ocasião da informação fiscal, o autuante reconhece que ocorreram erros nos lançamentos nas EFDs no período de 20/01/2017 até 01/01/2018, e que a exigência de valores nesse período deve ser afastada; considerando que não foram elaboradas novas planilhas com as referidas exclusões, inclusive novo demonstrativo de débito; esta JJF deliberou, em Sessão Suplementar, que o presente processo seja convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 69), para que fossem adotados os seguintes procedimentos:

- 1 – O autuante deve elaborar novas planilhas após as retificações acima mencionadas, acostando aos autos, ainda, novo demonstrativo de débito;
- 2 – Dar ciência ao autuado, inclusive lhe fornecendo cópia, de toda informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias, para que, querendo, possa se manifestar.

O autuante atendendo ao solicitado, anexou novas planilhas e demonstrativo de debito às fls. 90 a 93 (frente e verso).

O autuado, após tomar ciência da nova informação fiscal prestada, apresentou impugnação, às fls. 99 a 104 (frente e verso), inicialmente abordando a tempestividade da mesma, além de fazer uma síntese dos fatos ocorridos no processo até a diligência realizada.

Em seguida assinala que não há objeções em relação às exclusões realizadas pelo autuante, conforme os novos demonstrativos apresentados.

Ressalta, contudo, a necessidade de apresentar esclarecimentos fáticos em relação aos lançamentos, que passa a expor.

Volta a alegar erros na escrituração do registro 1300 da EFD, dizendo que a mesma apresentou números registrados no campo destinado a ajuste de variação volumétrica maior do que o real em virtude de erros do sistema de controle do contribuinte.

Cita que o lançamento foi realizado com base no art. 4º, § 4º, IV da Lei n. 7.014/96, que instituiu uma presunção de ocorrência de operações tributáveis passíveis de prova contrário, ou seja, tratando-se de presunção relativa.

Argumenta que não apenas nas situações reconhecidas pelo autuante as variações volumétricas registradas no sistema são decorrentes de erro.

Reclama que o autuante ainda mantém as divergências que relaciona à fl. 100, por combustível, e afirma que todas são decorrentes de valores lançados pelo contribuinte como “ajustes de ganho” diário.

Assevera que tais ajustes se referem a lançamentos incorretos realizados pelo contribuinte e que, portanto, também precisam ser desconsiderados no levantamento fiscal.

Informa que analisando as informações contidas nos arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte é possível verificar que nas datas abaixo houve erro de escrituração, que em nada interferiu nos saldos dos dias seguintes:

a) *No dia 24/05/2016 foi lançado, indevidamente, um ajuste de 60.000 Lts, quantidade que não alterou o saldo inicial do dia 25/05/2016 e nem mesmo nos dias posteriores: Considerando a impossibilidade de venda noturna numa quantidade tão expressiva (em todo o período não há qualquer dia em que se verifique tal volume), resta claro que houve erro meramente escritural corrigido no saldo inicial do dia seguinte.*

*Veja-se que o saldo de abertura do dia 25/05 é EXATAMENTE O ESTOQUE APURADO NO DIA ANTERIOR. SEM O EQUIVOCADO LANÇAMENTO DE GANHO, o que confirma o erro meramente escritural.*

*O mesmo se verifica nos dias 03/07/2016 12/09/2016, na movimentação da Gasolina Comum e em 02/12/2016, para o Etanol:*

b) *Em 15/12/2015 o contribuinte também efetuou um lançamento indevido, agora de 101.417,62 Lts*

*e o equívoco também fora corrigido no dia imediatamente seguinte, entretanto, parte lançado no saldo anterior e parte como perda do dia:*

*Apenas com essas correções, e sem prejuízo dos demais argumentos deduzidos adiante, o débito deveria ser reduzido para R\$ 7.189,99 (ICMS antecipação tributária, objeto do PAF 2691380040/19-3) e para R\$ 42.251,04 (ICMS substituição tributária, objeto do PAF 2691380090/19-0), calculados da forma que apresenta à fl. 101 (frente e verso).*

*Assim, ante o erro evidente na escrituração, que gerou distorções no campo de ajuste de ganho por variação volumétrica do contribuinte, é claro que os valores lançados não representam omissão na entrada de combustíveis, ou a compra de combustíveis sem o documento fiscal, razão pela qual o lançamento deve ser ajustado também neste ponto.*

Em seguida passa a abordar algumas questões que julga apontarem a nulidade do lançamento fiscal.

Aduz que a Ordem de Serviço nº 505744/19 foi expedida para que o Auditor Fiscal realizasse os trabalhos de auditoria fiscal para o período de “Jan/2015 a Dez/2015”, mas que o auto de infração, entretanto, engloba o período de 2015 a 2018, extrapolando o quanto determinado pela OS.

Diz que o CONSEF tem precedentes pela nulidade do lançamento nessa situação e transcreve parte do Acórdão CJF nº 0327-12/10, visando sustentar sua afirmação, e cita as disposições do art. 18, inciso II e art. 28, § 3º, incisos III e IV, ambos do RPAF/99.

Ressalta que o contribuinte, percebendo erros, realizou ajustes nos lançamentos dos períodos que não estavam englobados pela Ordem de Serviço, e alega que caso o auto de infração estivesse adstrito ao período determinado pela OS, os erros na escrituração do contribuinte poderiam ser corrigidos sem que houvesse a consideração de irregularidade.

Assinala que outro item que indica a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa do contribuinte está no fato de que o fiscal não juntou aos autos o demonstrativo completo do controle de registro de estoque do contribuinte, dificultando o acesso às informações necessárias para a defesa.

Pontua também que no cálculo do custo médio unitário do produto, não foram observadas as determinações do art. 23-a, II da lei n. 7.014/96.

Traz à colação o art. 1º da Portaria n. 445/1998, e defende que não há espaço para a aferição diária do seu estoque, mas, sendo o caso de a fiscalização utilizar como período de apenas um dia para a aferição do estoque, alega que não se pode utilizar outra referência de período para cálculo do preço levando em consideração o período como se fosse o ano.

Acrescenta que a mesma confusão relatada decorrente da utilização de diferentes expressões para o que é o “período” na fiscalização incorrida, ocorre quando se verifica a “Data Ocorr”, ou data da ocorrência da infração 01. Aduz que surge aí a consideração de que o período seria anual, de modo que a ocorrência da omissão de entradas teria acontecido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017 e 31/12/2018.

Entende que a incongruência torna o lançamento confuso, pois o contribuinte não sabe se a fiscalização (e a verificação dos seus estoques) se deu em período anual ou diário, e argumenta que isto gera distorções que confundem a defesa, reforçando a nulidade do lançamento.

Ao final requer:

- a) sejam os autos remetidos ao autuante, para manifestação sobre os argumentos deduzidos, notadamente a explicitação dos erros verificados nos lançamentos do EFD 1300 do contribuinte;
- b) seja o auto de infração julgado nulo ou improcedente.

Considerando que a Segunda Instância, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício, tem solicitado diligência para que o diligenciador faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, na assentada do julgamento, deliberou pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC (fl. 123), a fim de que o AUTUANTE faça juntada ao PAF dos elementos acima mencionados, inclusive em meio magnético, para em seguida a repartição fazendária intimar o autuado para entregar cópia de todos esse material, reabrindo-se o prazo de defesa por 60 (sessenta) dias.

Após ao atendimento supra, o autuado apresentou nova impugnação (fls. 129 a 141), ratificando os termos de sua impugnação anterior e acrescentando o que se segue.

Do demonstrativo analítico anexado pelo autuante diz ser possível verificar que o Estoque de abertura (Estq\_Abert) de um dia (d) é menor que o saldo do fechamento físico (Fech\_Físico) do dia anterior (d-1), sendo tal diferença lançada como ganho no campo de "Val\_Aj\_ Ganho" de diversos dias objeto da autuação.

Pontua que da leitura das informações escrituradas no Registro 1300/EFD, único documento analisado pelo Fiscal em sua autuação, consolidado no demonstrativo analítico juntado aos autos, fica clara a ocorrência de erro evidente, vez que o estoque de fechamento e abertura do dia autuado (d) e do dia imediatamente anterior/posterior são divergentes.

Alega que tal fato reforça que os valores lançados no "VAL\_AJ\_GANHO" pelo Fiscal são decorrentes de erro, já que não é razoável supor uma venda de 100.000 ou 60.000 litros na madrugada de um dia para o outro, entre o fechamento de um dia e abertura de outro, como nos exemplos que destaca.

Afirma que há erros evidentes no próprio Registro 1300/EFD analisado pelo Fiscal, que faz prova que a variação de volume, no presente caso, não é decorrente de entradas não registradas, mas decorre de erro escritural imediatamente corrigido nos registros do dia seguinte àquele autuado, que é exatamente o estoque apurado no dia anterior, sem o equivocado lançamento de ganho.

Assevera que apenas com essas correções, e sem prejuízo dos demais argumentos deduzidos adiante, o débito deveria ser reduzido para R\$ 7.189,99 (ICMS antecipação tributária, objeto do PAF 2691380040/19-3) e para R\$ 42.251,04 (ICMS na condição de responsável solidário, objeto do presente PAF), calculados da forma que apresenta às fls. 133/134, de sua peça defensiva, e abaixo reproduzida:

Descrição	Gasolina Comum				Gasolina Aditivada			
	2015	2016	2017	2018	2015	2016	2017	2018
Omissão de entradas	24.070,35	-	1.886,79	-	-	12.524,28	388,01	-
Alíquota	28%	28%	28%	28%	28%	28%	28%	28%
Alíquota FECEP	-	-	-	-	-	-	-	-
Custo Médio	3,23	3,27	3,61	-	-	3,34	3,68	-
Base ICMS Crédito	77.777,11	-	6.817,45	-	-	41.782,88	1.429,80	-
ICMS Crédito	21.777,59	-	1.908,88	-	-	11.699,21	400,34	-
ICMS Crédito FECEP	-	-	-	-	-	-	-	-
ICMS Crédito Total	21.777,59	-	1.908,88	-	-	11.699,21	400,34	-
PMPF	3,79	3,80	4,06	-	-	3,80	4,06	-
Base ICMS Débito	91.226,63	-	7.650,93	-	-	47.592,26	1.573,38	-
ICMS Débito	25.543,46	-	2.142,26	-	-	13.325,83	440,55	-
ICMS FECEP	-	-	-	-	-	-	-	-
ICMS Débito Total	25.543,46	-	2.142,26	-	-	13.325,83	440,55	-
ICMS Exigido	3.765,87	-	233,38	-	-	1.626,63	40,20	-



Descrição	Etanol				Diesel			
	2015	2016	2017	2018	2015	2016	2017	2018
Omissão de entradas	-	8.175,81	-	3.935,40	-	-	-	-
Alíquota	28%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%
Alíquota FECEP	-	0,02	0,02	0,02		0,02	0,02	0,02
Custo Médio		2,62	2,71	2,78		2,62	2,71	2,78
Base ICMS Crédito	-	21.382,83	-	10.942,24	-	-	-	-
ICMS Crédito	-	3.848,91	-	1.969,60	-	-	-	-
ICMS Crédito FECEP	-	427,66	-	218,84	-	-	-	-
ICMS Crédito Total	-	4.276,57	-	2.188,45	-	-	-	-
PMPF		3,20	3,20	3,50		3,20	3,20	3,50
Base ICMS Débito	-	26.170,76	-	13.773,89	-	-	-	-
ICMS Débito	-	4.710,74	-	2.479,30	-	-	-	-
ICMS FECEP	-	523,42	-	275,48	-	-	-	-
ICMS Débito Total	-	5.234,15	-	2.754,78	-	-	-	-
ICMS Exigido	-	957,59	-	566,33	-	-	-	-

Nos argumentos complementares, considera que a Portaria nº 445/98, a pretexto de instituir roteiro de auditoria, alterou substancialmente a legislação aplicável, extrapolando a sua função regulamentar, ao inserir o artigo 10, parágrafo único, através da Portaria Sefaz/BA n. 159/2019.

Cita ensinamentos de Heleno Taveira Torres e o contido nos artigos 144, § 1º e 146, do CTN, dizendo ser importante diferenciar a norma que institui “novos critérios de apuração de fiscalização”, daquela que introduz “modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento”.

Entende que embora a portaria em questão tenha sido editada para dispor sobre o alcance dos procedimentos da realização de levantamentos quantitativos de estoque e orientar o trabalho da auditoria fiscal, em verdade, ela equipara indevidamente variação volumétrica à omissão do registro de entrada de combustível, e que assim, a Portaria qualifica um fenômeno físico-químico como fato gerador da cobrança de tributo.

Considera que, além disso, a norma infralegal inaugura nova sistemática de apuração e verificação de estoques, autorizando a fiscalização diária para o tributo cuja apuração ocorre de forma mensal, e que estabelece, ainda, hipóteses de responsabilidade, criando obrigação de recolhimento do ICMS.

Expõe que recentemente, a 6ª JfF deste Conselho concluiu que a norma prescrita no art. 10 da Portaria 445/98, introduzido pela Portaria Sefaz/BA nº 159/2019, é norma de natureza material, e que por este motivo, não seria lícito postular a retroação de seus efeitos para data anterior, tal como pretende o Autuante in casu. (Acórdão nº 0118-06/21VD).

Alega, ainda, a irretroatividade da norma, ou seja, da Portaria 445/98, mencionando que a obrigação acessória anteriormente vigente determinava a verificação de estoque no período mensal, destarte, as distorções e erros diários eram devidamente corrigidos nos dias subsequentes.

Considera que a nova norma inovou o período de fiscalização para diário e obviamente não pode retroagir.

Relata que com a sistemática de apuração mensal anterior, eventuais erros de medição, erros na data da escrituração da nota fiscal ou erros do sistema que geram ganhos eram corrigidos naturalmente nos dias subsequentes, citando alguns exemplos práticos.

Enfatiza que dispositivos normativos de direito material, devem abranger fatos geradores posteriores à sua edição, não podendo retroceder para abarcar situações pretéritas (art. 150, I e III, alínea a, da CF/88 e no art. 105, do CTN).

Dessa forma, entende que o dispositivo questionado somente poderia ser utilizado para fatos geradores a partir de 25/10/2019 (data em que foi publicada).

Por outro lado, aborda que o art. 247, § 4º do RICMS/Ba, vigente à época dos fatos geradores do lançamento, estabelecia o prazo de 30 (trinta) dias, após início da ação fiscal, para que o contribuinte pudesse corrigir eventuais inconsistências na EFD transmitida, de modo a prevenir a lavratura de auto de infração e aplicação de eventuais penalidades.

Dessa maneira, assevera que não há como admitir a lavratura antecipada do auto de infração, sem que tenha sido possibilitado ao contribuinte o prazo para regularização, nos termos da legislação vigente à época.

Ao final, volta a requerer:

- a) que os autos sejam remetidos ao autuante, para manifestação, notadamente a explicitação dos erros verificados nos lançamentos do EFD 1300 do contribuinte;
- b) que o auto de infração seja julgado nulo ou improcedente.

Em face da impugnação apresentada, o autuante prestou nova informação fiscal (fls. 145 a 152 – frente e verso), acrescentando o que se segue:

Inicialmente sobre os erros nos estoques de fechamento do registro 1300, aduz que examinando o registro 1310 do contribuinte, parece que ele fez leituras de estoque inicial, não no início das operações, mas após a entrada de combustíveis, e que esta é a razão para os erros apontados.

Dessa forma diz concordar com as correções propostas pela impugnante para reduzir o valor cobrado.

Quanto à alteração na Portaria 445/98, reclamada pelo autuado, salienta que no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Explica que por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco

Comenta que essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores.

Ressalta que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), mas que com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação.

Afirma que o parágrafo único acima citado não cria fatos geradores, mas descortina fatos geradores ocorridos que estavam ocultos.

Assinala a inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização.

Em seguida passa a fazer uma análise sobre o “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” a que estão submetidos os combustíveis.

Expõe que na situação em comento, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes

excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748).

Explica também o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, e enfatiza que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física.

Ao final, tece algumas considerações sobre o procedimento de fiscalização utilizado e sustenta a procedência do lançamento.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado, Dr. Leonardo Nunez Campos, OAB-BA nº 30.972.

## VOTO

O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

No que diz respeito ao período constante na Ordem de Serviço, registro que a mesma é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, alterar o período fiscalizado etc, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária à autuação, ou mesmo traga prejuízo ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.

Quanto à reclamação de falta de intimação prévia para correção de eventuais erros na sua escrita, destaco que a fase contenciosa é inaugurada posteriormente com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, quando se insurge contra o lançamento efetuado, sendo que nessa fase em que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Saliento que o sujeito passivo pode ter acesso ao PAF a qualquer momento na repartição fiscal, antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador, conforme prevê o art. 124, na forma do art. 11, ambos do RPAF/BA.

Em relação à abordagem de que não houve prévia intimação para sanar os arquivos magnéticos com inconsistências, citando as disposições do art. 247, § 4º do RICMS, mais uma vez descabe a alegação defensiva, uma vez que a autuação sequer cogitou a existência de inconsistência na EFD e a necessidade de retificações dos respectivos arquivos.

Em que pese o entendimento defensivo de que a autuação se trata de uma presunção fiscal, no presente caso, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Ressalto que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, como é devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias

sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.

Destarte, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada, portanto, as preliminares apresentadas nas razões de defesa.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015 e dezembro de 2018.

O imposto ora exigido do defendente, decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

Quanto ao entendimento do impugnante, relativo à Portaria nº 445/98, saliento que a alteração procedida através da Portaria nº 159, de 24/10/2019, apenas dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

*Art. 10*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe também o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Vale ainda frisar, que com a nova redação da Port. 445/98, os inventários diários podem ser levados em consideração, no caso dos postos revendedores, sendo que ao considerar como data de ocorrência o último dia no exercício nas omissões detectadas, o atuante apenas beneficia o infrator.

Especificamente em relação ao mérito da lide, teço as seguintes considerações.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder a apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Na situação de variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Ressalto que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC.

Entretanto, após as diligências realizadas com o intuito de garantir o pleno exercício do direito de defesa por parte do autuado, o mesmo demonstrou que grande parte das omissões detectadas decorreram de escriturações equivocadas no seu Registro 1300/EFD, vez que o estoque de fechamento e abertura do dia e do dia imediatamente anterior/posterior, estavam divergentes.

Friso que o próprio autuante, em sua última informação fiscal reconheceu os erros apontados pelo impugnante nos estoques de fechamento do registro 1300. Relatou que examinando o registro 1310 do contribuinte, deduziu que ele fez leituras de estoque inicial, não no início das operações, mas após a entrada de combustíveis, gerando grande parte dos erros apontados.

Dessa forma, acatou as correções propostas pelo impugnante, culminando com a redução do valor a ser exigido na atuação para R\$ 42.251,04, conforme demonstrativos às fls. 133/134, com o que também concordo.

Ou seja, restou evidenciado que a variação de volume elidida no presente caso não foi decorrente de entradas não registradas, mas de erro escritural imediatamente corrigido nos registros do dia seguinte àquele autuado, que é exatamente o estoque apurado no dia anterior, sem o equivocado lançamento de ganho.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defendente, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa %	Valor Histórico (R\$)
31/12/2015	09/01/2016	77.777,11	28,00	100,00	21.777,59
31/12/2016	09/01/2017	41.782,89	28,00	100,00	11.699,21
31/12/2016	09/01/2017	21.382,85	20,00	100,00	4.276,57
31/12/2017	09/01/2018	6.817,43	28,00	100,00	1.908,88
31/12/2017	09/01/2018	1.429,79	28,00	100,00	400,34
31/12/2018	09/01/2019	10.942,25	20,00	100,00	2.188,45
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO</b>					<b>42.251,04</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0090/19-0**, lavrado contra **AUTO POSTO CAMURUPIM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 42.251,04**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR