

A. I. N° - 152240.0003/16-1
AUTUADO - KEYNES COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA. - ME
AUTUANTE - ROBERTO FERNANDES GONÇALVES
ORIGEM - INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26.08.2019

RETIFICAÇÃO DE RESOLUÇÃO

Retificação da Resolução relativa ao Acórdão nº 0128-04/19, de 08 de agosto de 2019, conforme solicitação fl. 343, para exclusão do Recurso de Ofício, conforme o art. 164, § 3º, do RPAF/99, que dispõe sobre erro material.

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0128-04/19A

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS NÃO DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE. NULIDADE PARCIAL. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. O Auto de Infração, em relação aos exercícios de 2013 a 2015, foi lavrado com base nos critérios estabelecidos para apuração do imposto para contribuintes sujeitos ao regime do Simples Nacional, condição esta que não mais se encontrava o autuado, ante sua exclusão do regime em 31/12/2012. Não observância dos aspectos formais que devem revestir o lançamento de ofício. Verificado que, em relação ao período em que o autuado já havia sido excluído do regime do Simples Nacional, os atos fiscalizatórios foram efetuados exclusivamente por servidor sem competência legal para tanto. Decretada, de ofício, a nulidade do lançamento em relação aos citados períodos. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas em relação aos períodos que tiveram decretada a nulidade. Quanto ao exercício de 2012, restou caracterizado que a exigência fiscal foi levada a efeito, com base nas notas fiscais de saídas emitidas pelo sujeito passivo, e constantes no banco de dados da SEFAZ. Não comprovado que a exigência tributária incidiu sobre operações não tributáveis. Não acolhidos os pedidos de nulidade e de prescrição apresentados pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração referenciado, foi expedido em 11/02/2016, objetivando reclamar crédito tributário no valor de R\$158.917,13, acrescido da multa de 75%, prevista pelo Art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 e Art. 44, inciso I da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.498/07, em face da seguinte acusação: *“Deixou de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional”*.

O autuado, através do seu procurador, conforme instrumento à fl. 122, ingressou com Impugnação ao lançamento, requerendo inicialmente a nulidade do Auto de Infração, onde tece

alguns comentários acerca da sua situação de contribuinte que era enquadrado no regime do Simples Nacional, e que não está mais em funcionamento.

Diz que o pedido a nulidade do Auto de Infração está lastreado “sobre vasta evidência de prática e decisão proferida com preterição do direito a ampla defesa”, e que “goza de um direito de tratamento jurídico tributário nacional diferenciado com intenção óbvia de trazer novos empreendedores a mercado produtivo. Percebe-se que as instituições fiscalizadoras não tratam da mesma forma, com isso deixa de cumprir o mandamento constitucional de que a micro e pequena empresa devem ser tratadas de forma diferenciada”.

Destaca que a SEFAZ em 23 de julho de 2013, instituiu “a operação Grão de Ouro que instituiu a orientação a todas empresas sem imputação de multas, requerendo apenas a auto regularização, fato este que diferencia as duas formas de trabalho meramente punitiva que inibir o pequeno empresário ao investimento da instituição que fiscaliza com finalidade de se tornar eficiente em sua arrecadação tendo em vista que instruídos todos irão contribuir ex lege, admitindo a presunção de boa fé”.

Pontua que houve arbitrariedade na medida em que o preposto fiscal “esteve no local, verificou que não existia funcionamento, verificou também pela auditoria fiscal desde de setembro não emite nota fiscal, que conforme a auditoria que verificamos que a empresa não teria funcionário que o preposto da instituição verificou que não existia e que não faturava, logo presumidamente poderia subtender que a empresa não teria advogado, contador, se o básico ela não tinha e iniciou o processo desobedecendo ao preceito legal duas visitas”.

Diz que “sem ao menos intimar o sócio pelo mesmo endereço que foi recebido o Auto de Infração, apenas abruptamente iniciasse todas as averiguações sem nem conhecer a personalidade física do sócio, para o contribuinte isso é uma atitude precipitada, pois iniciou o processo de fiscalização como todas as outras empresas”.

Considera importante “citar que a falta de notificação ao sócio inválida o processo de execução provoca a nulidade da relação jurídico-processual e pode ser conhecida de ofício, ainda que na ação de embargos de terceiro”, citando decisão do STJ a este respeito.

Ao ingressar nos argumentos meritórios, diz que no demonstrativo do débito do Auto de Infração consta na linha 12, coluna 3, a base de cálculo no valor de R\$928.897,00 enquanto no Anexo 2, “a mesma suposta receita é determinada pela grandeza de R\$506.671,50 o que é quase 50% menor do que o valor no ofício informado no mês de competência 12/2012”.

Diz que outro fato que causa estranheza no processo, é que, quando foi na SEFAZ solicitar as notas emitidas no mês de setembro/12, a informação que lhe foi passada foi de que as notas autorizadas nesse mês somavam o valor de R\$316.116,01 enquanto que o autuante ao informar no Auto de Infração o valor de R\$389.378,00 causou a suposta diferença de R\$73.261,99.

Com isso diz que em dois fatos analisados, ratificado com informações da própria instituição, verificou que o Auto de Infração “explana os determinados lugares os quais foram feitas as buscas são completamente diferentes, não há como não determinar que o ofício dificulta a defesa, são informações que trazem insegurança ao processo”.

Em seguida requereu que o processo fosse convertido em diligência no sentido de que fossem atendidas as solicitações abaixo, visto que o sócio não detém os documentos da empresa:

1. Que o preposto adeque de forma clara as planilhas;
2. Que anexe todas as notas fiscais emitidas;
3. Que desconsidere as notas fiscais canceladas;
4. Que considere o regime de Caixa, isto é, que verifique quais notas realmente foram recebidas para que apenas seja atribuído imposto a elas, se efetivamente houver omissão de receita.

Conclui afirmando que o Auto de Infração é Nulo por cerceamento ao direito de defesa, pelas falhas e incoerência, e pelo não cumprimento da legislação e, no mérito, “*pelo requerimento do controle de legalidade o contribuinte solicita baseado no RPAF, que o Conseg apresente parecer sobre a questão, e que caso acatado os pedidos seja excluído o PAF*”.

O autuante prestou informação fiscal, fls. 128 a 131, onde inicialmente discorda do pedido de nulidade do Auto de Infração pleiteado pelo autuado, cujos argumentos considerada que são meramente “*falaciosos*”, observando que a intimação ao mesmo ocorreu com base no previsto pelo Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Quanto ao argumento do autuado de que na tabela, linha 12, coluna 3, a base de cálculo demonstra o valor de R\$928.897,00 e no Anexo 2 a mesma suposta receita determinada pelo valor R\$506.671,50 referente ao mês de competência 12/2012, informa que a exigência do imposto é no valor de R\$17.277,50, o mesmo correspondente ao valor por ele questionado.

Em relação ao argumento defensivo de que acha estranho que foi informado pela SEFAZ/BA, quando solicitou as notas fiscais, que em setembro era no de R\$316.116,01 enquanto que o preposto fiscal indiciou o valor de R\$389.378,00, informa que as Notas Fiscais emitidas foram capitaneadas da base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme Requisição NFE-92613 2016.

Quanto ao pedido de diligência informa que as planilhas estão postas de forma clara, e sugere que o autuado procure um profissional da área contábil para lhe prestar maiores esclarecimentos.

Em relação das Notas Fiscais emitidas diz que estas foram entregues através da intimação via SEDEX 9912351065 DR/BA SEFAZ BA - CORREIOS, conforme fls. 94 e 95, destacando, ainda, que o autuado adota o regime de competência, consoante fls. 48 a 87.

Conclui pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 31/10/2016 o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz Atacado/Autuante, fl. 141, nos seguintes termos:

O Auto de Infração em referência refere-se à exigência de imposto na ordem de R\$158.917,13 por falta de recolhimento por empresa optante do regime do Simples Nacional.

Em sua peça defensiva, o autuado, por intermédio do seu procurador, questiona que no Auto de Infração, mês de dezembro/2012, foi lançado uma base de cálculo no valor de R\$928.897,00 enquanto que no demonstrativo do cálculo do imposto devido pelo Simples Nacional, consta, para o mesmo mês, a base de cálculo de R\$506.671,50. De igual forma, diz que ocorreu o mesmo em relação ao mês de setembro/2012.

Em vista disto, o autuado requereu realização de diligência no sentido de que o autuante “adeque de forma clara as planilhas”, bem como “desconsidere as notas fiscais canceladas” que, ao seu entender, estão compondo os cálculos levados a efeito pelo autuante, situações estas não enfrentadas pelo autuante.

Comparando, por exemplo, os valores da base de cálculo indicadas no corpo do Auto de Infração, (exercício de 2012), bem como os percentuais das alíquotas nele indicadas, com os constantes do Anexo 3, fl. 20, verificou-se que, de fato, existe a discrepância apontada pelo autuado e não enfrentadas pelo autuante, razão pela qual, esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, deliberou pela conversão do presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante adote as seguintes providências:

1 – Esclareça e justifique o porquê das divergências existentes entre as bases de cálculo e os percentuais de alíquotas indicadas no auto de infração e as constantes no anexo relacionado a apuração da alíquota e do ICMS a recolher;

2 – Verifique se nas notas fiscais base para a autuação, constam notas fiscais que foram canceladas. Excluí-las se existentes, situação em que deverá ser efetuado novos cálculos.

3 – Atendidas as solicitações supra, a Infaz deverá dar ciência ao autuado deste pedido de diligência e do seu resultado, através do seu procurador, no endereço constante à fl. 98, concedendo-lhe o prazo regulamentar para manifestação.

4 – Após conclusos, os autos deverão retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e posterior julgamento.

Em 21/07/2017, a diligência foi cumprida de acordo com o constante às fls. 144 e 144-A, além das planilhas de fls. 145 a 185, oportunidade em que o autuante destacou que a exigência tributária no

valor de R\$158.917,13 se refere “à omissão de recolhimento / recolhimento a menor de ICMS omissão de saída pelas entradas, deixou de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, usando a base de dados da SEFAZ/BA - Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e Receita Federal, referente aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015”.

Informa que no tocante ao item 1 do pedido de diligência, no demonstrativo constante do Auto de Infração foram lançadas por equívoco as alíquotas anteriores de ICMS, aplicadas pelo contribuinte, referente a valores declarados em PGDAS, ao invés do lançamento das novas alíquotas resultantes do levantamento fiscal, conforme demonstrativo à fl. 20, razão pela qual foram calculadas novas bases de cálculo, o que não interferiu nos valores do ICMS reclamado. Cita que se observado o valor histórico do ICMS no demonstrativo do Auto de Infração verá que correspondem aos valores encontrados no levantamento fiscal conforme fl. 21 (coluna ICMS BC omissão de recolhimento), concluindo que não houve prejuízo ao autuado, citando que anexou demonstrativo à fl. 145 com a aplicação das alíquotas corretas para comprovar que não houve alteração do ICMS exigido.

Ao adentrar à resposta referente ao item 2 do pedido de diligência informa que as notas fiscais que compuseram a base de cálculo foram autorizadas pelo contribuinte e colhidas da base de dados de informações da SEFAZ/BA, excluindo as notas fiscais canceladas, conforme relação anexa fls. 146 a 185.

Ao final encaminhou o PAF ao setor competente da Infaz para dar ciência ao autuado do pedido de diligência e do seu resultado, através do seu procurador, no endereço constante à fl. 98, concedendo-lhe o prazo regulamentar para manifestação.

De acordo com o documento de fl. 189, o autuado, por intermédio de seu procurador, Sr. Giuliano Trindade Pistolato, foi cientificado do pedido de diligência que foi efetuado, do resultado da diligência, além do encaminhamento da relação das notas fiscais dos exercícios de 2012 a 2015, assim como de CD (mídia digital) e recibo de arquivos eletrônicos, tendo este se manifestado conforme fls. 191 a 195, pontuando que quanto aos fatos surgidos após a realização da diligência o autuante anexou notas fiscais que não tinha conhecimento devido aos problemas ocorridos durante o exercício da sua atividade, gravadas no DVD-ROM (mídia magnética), quatro pastas contendo DANFES dos anos de 2012 a 2015, sendo também anexado demonstrativo de débito e um arquivo que não é possível abrir com denominação INFORMAÇÃO FISCAL 2.

Diz que que não foram atendidos em sua totalidade os pedidos que formulou na sua solicitação de diligência, observando que o autuante se limitou a explicar a base de cálculo com erro, pois não deixou claro porque em sua planilha para base de cálculo para efeito de determinação do débito apurado estão sendo consideradas 232 notas fiscais de remessa de mercadoria, bonificação, e ainda tributando notas que foram canceladas com as devidas notas fiscais de entrada, haja visto que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, não permite mais o cancelamento de nota via processo administrativo.

Diz que o autuante apenas no item dois da diligência apenas se limitou a considerar de saídas que foram emitidas, porém sem considerar as notas fiscais de devoluções emitidas, “entre outros casos”. A título de exemplo citou as notas fiscais nº 473 e 472 no valor de R\$11.000,00 que foram emitidas para o Exército Brasileiro, recebimento via empenho, não tendo como receber duas vezes essa quantia, já que a NF nº 472 foi devolvida porque o CNPJ indicado estava incorreto, existindo nesta mesma situação as operações relacionadas às notas fiscais nº 587, 590, 592, 673 e 675.

Como exemplo de Remessas, traz o seguinte argumento, aqui reproduzido: “a nota no valor de R\$10.000,00(dez mil reais), nota fiscal 1084 1083 1096, NFs como remessas que ultrapassam o valor de R\$8.000,00(oito mil reais) 100 notas fiscais no valor de R\$148,07 (cento e quarenta e oito reais e sete centavos) emitidas para prefeitura do interior do Estado da Bahia com convênio com a Universidade Federal da Bahia o qual foram notas fiscais emitidas, na compra de 100 kits

escolares para esta prefeitura, sendo assim o certame obriga a tributação via nota fiscal para a UFBA porém também determina a remessa diretamente da unidade vendedora e vencedora do certame para a prefeitura vinculada ao convênio, logo 100 notas fiscais com início a nota 1136 foi tributada novamente sendo que as notas emitidas para a UFBA já representa o valor e produto segregado em 100 notas para benefício escolar municipal subsidiado por remessas federais". Com este argumento sustenta que a autuação tributou todas as notas de saídas emitidas, sem considerar a natureza da operação.

Afirma, ainda, que o autuante deixou de identificar qual é a alíquota aplicável de acordo com sua faixa de receita acumulada, conforme previsão pela LC 123/2006, percentuais estes não esclarecidos.

Requer que seja apresentado novamente o anexo de todas as notas fiscais que emitiu, considerando as notas fiscais que tem natureza de entrada, as quais qualificariam pelo menos R\$400.000,00 em notas fiscais emitidas erradamente, pois para quem opera com vendas à Instituições Federais sempre tem que proceder da forma que as mesmas exigem, senão não recebem o valor pelas mercadorias vendidas e entregues, pedindo, ainda, a concessão de mais 30 dias de prazo para identificar todas as notas que foram incluídas como sendo venda e na verdade era remessa ou outros tipos de natureza de operação que não entram para base de cálculo da tributação do Simples Nacional.

Requer ainda a regravação do arquivo disponibilizado anteriormente que não está podendo ser lido devido a incompatibilidade na gravação do mesmo, denominado de Informação Fiscal 2, pugnando ao final pela decretação da nulidade do Auto de Infração.

O autuante se manifestou às fls. 235 a 236 a respeito do pronunciamento efetuado pelo autuado acerca da diligência que foi realizada limitando-se a aduzir que *"Atendidas as solicitações do CONSEF conforme folhas 141 e tendo em vista que o contribuinte mantém os mesmos argumentos contidos na DEFESA Nº 066061/2016-6, fls. 97 a 126. Com base nos argumentos oferecidos mantemos e solicitamos a procedência do AUTO DE INFRAÇÃO Nº 152240.0003/16-1, lavrado de acordo com o que preceitua a Lei 7.014/96".*

Em 31 de outubro de 2017 o PAF foi novamente convertido em diligência ao autuante, fls. 239 e 240, onde, após reproduzir no pedido os argumentos trazidos pelo autuado em sua manifestação a respeito da diligência anteriormente realizada, bem como o posicionamento pelo autuante em sua informação, o pedido de diligência assim se apresenta:

(...)

Isto posto e considerando que o autuante não enfrentou os argumentos acima trazidos pelo autuado em sua manifestação e, pelo fato do exame feito nas notas fiscais citadas pelo autuado (Danfes anexos), indicaram a existência de operações de remessas de mercadorias (nf. 1.084), devolução de mercadoria (nf. 1.096) decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal por, mais uma vez, converter o presente processo em diligência no sentido de que o autuante adote as seguintes providências:

- 1 – Que se pronuncie a respeito de todos os argumentos acima apresentados pelo autuado, verificando se nas notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 146 a 185, constam notas fiscais que não se referem a operações de vendas (remessas, devoluções e outras notas de entradas), além das já acima mencionadas;*
- 2 – Processar as exclusões das notas fiscais relacionadas as operações citadas no item precedente;*
- 3 – Elaborar novos cálculos e respectivos demonstrativos de débito;*
- 4 – Proceder entrega ao autuado do resultado desta diligência, (demonstrativos dos cálculos), juntamente com cópia deste pedido, assim como de nova mídia intitulada Informação Fiscal 2 que o autuado alegou que não pode ser lida, além da mídia contendo a integralidade desta diligência, reabrindo o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias para o autuado se pronunciar;*
- 5 – Após o pronunciamento do autuado, o autuante deverá se manifestar e, ao final, o processo deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e posterior julgamento.*

Foi designada agente de tributos estranha ao feito para cumprimento da diligência requerida, a qual foi apresentada em 12/12/2018 consoante docs. de fls. 252A a 291, tendo sua autora após transcrever o inteiro teor do pedido da diligência assim se pronunciou:

(...)

Relativo ao primeiro item, informamos que as planilhas que constam das páginas 146 a 185 representam a relação de todas as notas fiscais de saídas emitidas pelo contribuinte. Portanto, nas planilhas podemos encontrar notas fiscais que se referem a operações de vendas, de remessas, de devoluções, e de outras saídas.

Esclarecemos que, para formação da base de cálculo do imposto, foram consideradas as notas fiscais da relação acima, identificadas com o código de operação 5102, 5103 e 5120, que se referem a operações de vendas e, também, as notas com CFOP 5949, que tratam de “outras saídas”, conforme planilhas anexas, fls.259 a 274.

Atinente ao questionado pela autuada, quanto à inclusão na base de cálculo de notas que não representam vendas de mercadorias, observamos que as notas identificadas com o CFOP 5949 não continham informações que validassem as operações de saídas não tributadas para clientes da empresa, conforme podemos verificar nas notas nº 465, 466 e 529 (fls.281 a 283).

O fato de não haver informação no corpo da nota fiscal que assegurasse o tratamento de uma operação não tributada, determinou a manutenção das respectivas notas no levantamento da receita para cálculo do imposto dos meses de maio e junho/2012, meses em que ocorreram essas operações.

Ressaltamos que, para atendimento desta diligência, não dispusemos de outros documentos que auxiliasse na análise das notas fiscais. O contribuinte não está mais em atividade e seu representante legal não foi localizado.

A autuada segue em seus argumentos, citando exemplos de situações que envolvem notas devolvidas conforme transcrito abaixo.

“Como exemplo vou citar as notas 473 e 472 no valor de R\$11.000,00 (onze mil) que foi emitido para o Exército Brasileiro, recebimento via empenho, logo não tem como receber duas vezes, a nota 472 foi devolvida porque o CNPJ emitido estava para uma subsidiaria errada do Exército. Como este caso existem 587, 590 e 592 e as notas 673 e 675”.

Da sua explanação, se entende que a nota 473 foi emitida em substituição à nota 472, que foi devolvida. Verificamos que não existe nenhuma correlação entre as duas notas para que a nota 473 tenha sido emitida em substituição a 472 por erro no CNPJ do destinatário, como deseja demonstrar.

Conforme podemos verificar nas cópias anexas, fls.284 e 285, a nota 472 descreve um relógio sinaleiro digital no valor total de R\$ 3.360,00 e a nota 473 descreve equipamentos de informática no valor de R\$11.000,00. Ademais, não localizamos a nota fiscal de entrada da mercadoria acobertada pela nota 472 para que a retirássemos do levantamento fiscal.

As notas fiscais 587, 590, 592, 673 e 675 (fls. 286 a 290) que, segundo a autuada, são exemplos do mesmo caso, verificamos, também, que se referem a operações de vendas.

A autuada alega, ainda, que foram emitidas notas de entradas para anular operações de vendas, afirmando que **“....como é de conhecimento existem notas fiscais de entradas que são emitidas pela empresa, como é o caso de nota fiscal com devolução sem que a mercadoria tenha circulado dentre outros casos”** (fls.193).

No levantamento fiscal do exercício de 2012, não identificamos notas fiscais de devolução de mercadoria que implicasse na retirada da nota de venda, emitida anteriormente.

Quanto às notas fiscais canceladas, informamos que não foram incluídas no levantamento fiscal. Através da planilha às fls.275, onde estão listadas as notas canceladas, podemos verificar que nenhuma nota cancelada foi incluída no levantamento das receitas tributadas.

Em relação às notas de remessas em bonificação, CFOP 5910, não encontramos notas emitidas no exercício de 2012.

Observamos, no entanto, que essas operações foram frequentes no exercício de 2013, e cabe transcrever aqui as alegações apresentadas na Defesa Nº 138225/2017-0, fls.193 e 194, sobre essas remessas em bonificação:

“Como exemplo de remessa, cita nota fiscal no valor de R\$10.000,00 (dez mil reais), nota fiscal 1084, 1083, 1083 e 1096, NFs como remessas que ultrapassam o valor de R\$8.000,00 (oito mil reais) 100 notas fiscais no valor de R\$ 148,07 (cento e quarenta e oito reais e sete centavos) emitidas para Prefeitura do interior do Estado da Bahia com convênio com a Universidade Federal da Bahia o qual foram notas fiscais emitidas, na compra de 100 kits escolares para esta Prefeitura, sendo assim o certame obriga a tributação via nota fiscal para a UFBA porém também determina a remessa diretamente da unidade vendedora e vencedora do certame para a Prefeitura vinculada ao convênio, logo 100 notas fiscais com início na nota 1136 foram tributadas novamente sendo que as notas emitidas a UFBA já representa o valor e produto segregado em 100 notas para benefício escolar municipal subsidiado por remessas federais”.

O exemplo acima do ocorrido mencionando o fato não seria necessário para aplicação do problema da tributação da nota fiscal, pois a nota claramente identifica como remessa de bonificação, o que não entra

como tributável conforme LC 123/2006 e suas alterações, sendo assim o trabalho realizado, dentro deste contexto esta sendo tributada todas as notas fiscais de saídas sem consideração de sua natureza de operação”.

A situação acima descrita foi constatada no mês de junho/2013 e conforme planilhas, fls.276 a 280, podemos verificar que as notas foram emitidas corretamente como remessas em bonificação (CFOP 5910) e, por não se tratar de vendas, não foram incluídas na base de cálculo do imposto. Portanto, a alegação de que foram consideradas na composição da base de cálculo, não procede.

Na análise das questões apontadas pela autuada, referentes ao exercício de 2012, não encontramos os elementos comprobatórios nas notas emitidas. Constatamos incorreções no preenchimento das notas fiscais, de modo que a própria autuada reconhece esse fato em seu pedido de dilatação de prazo para comprovação das operações que considera não tributadas, conforme trechos transcritos da folha 194:

“Ao CONSEF suplicamos novamente o anexo de todas as notas fiscais emitidas pela empresa, considerando as notas fiscais que tem natureza de entrada as quais qualificariam pelo menos R\$400.000,00 em notas fiscais emitidas erradamente pois para quem trabalha com venda a Instituições Federais sempre tem que fazer da forma que as mesmas exigem senão não recebem o valor pelas mercadorias vendidas e entregues, além disso suplicamos por mais 30 dias de prazo para identificar todas as notas que foram incluídas como sendo venda e na verdade era remessa ou outros tipos de natureza de operação que não entram para base de cálculo da tributação do Simples nacional”.

No que se refere às alíquotas aplicadas na apuração do imposto, ressalta na folha 194 (Defesa N° 138225/2017-0) o que segue:

“Além disso, o autuante deixou de identificar qual é a alíquota da empresa conforme sua faixa acumulada de receita como está regulamentada na LC 123/2006, sendo assim os percentuais ainda não foram esclarecidos”.

A questão nos remete ao fato ocorrido durante a lavratura do auto de infração em cujo sistema de lançamento foram informadas as alíquotas anteriores ao exercício fiscalizado, ao invés de terem sido lançadas as novas alíquotas apuradas com base nas receitas do exercício de 2012, (fls.20).

Ressaltamos que, independentemente desse fato, os valores do imposto foram lançados corretamente no auto de infração, conforme foi apurado no levantamento fiscal, considerando as alíquotas corretas, determinadas mensalmente de acordo com art.18, §1º da LC 123/2006, e as receitas provenientes das saídas tributadas, de modo que essa ocorrência não alterou o valor do crédito tributário e não significou prejuízo para o contribuinte.

Respondendo ao questionado pela autuada, informamos que as novas alíquotas apuradas conforme a faixa de receita acumulada da empresa, constam do relatório ANEXO 3, campo intitulado “Novos Valores Apurados”, na coluna “Apuração da Alíquota do ICMS”, (fls.20).

Concluímos este item reafirmando que as planilhas de fls.146 a 185 contém todas as notas emitidas pelo contribuinte e que, para a formação da base de cálculo do imposto devido no exercício de 2012, foram consideradas apenas as operações de vendas e outras saídas não comprovadas. Portanto, os valores apurados no levantamento fiscal foram mantidos.

Dessa forma, os itens 2º e 3º, os quais tratam de possíveis exclusões de notas e elaboração de novos cálculos, estão pendentes de conclusão, aguardando a autuada se pronunciar quanto a esta informação fiscal e, de forma mais concreta e não exemplificativa, discriminar as notas fiscais e detalhar individualmente cada situação que pretende comprovar com a juntada de documentos.

Em atendimento ao item 4, daremos conhecimento do resultado desta diligência, com a entrega da informação fiscal 3 e anexos, juntamente com a informação fiscal 2, solicitada pela autuada.

Considerando o pedido dirigido ao CONSEF, acima transscrito, estamos encaminhando mídia contendo as notas fiscais eletrônicas emitidas no exercício de 2012 (DANF's) e, para maiores esclarecimentos quanto ao levantamento fiscal, encaminhamos, também, cópias dos relatórios AUDIG, fls.14 a 21, deste processo.

O autuado, por intermédio de seu sócio, Sr. Marcus Vinícius Oliveira da Silva, foi cientificado do resultado da diligência, fl. 295, conforme Aviso de Recebimento de fl. 296, tendo em vista que a procura constante à fl. 122 do PAF se encontrar vencida, oportunidade em que lhe foi encaminhado junto a notificação os seguintes documentos: Cópias da diligência fls. 239 e 240; relatórios do sistema AUDIG do exercício de 2012; informação fiscal fls. 144 e 144A; NF-e fls. 241 a 250; informação fiscal fl. 253 a 256; demonstrativo receitas vendas mercadorias/2012, fls. 259 a 274; demonstrativo de notas fiscais canceladas, fl. 275; receitas vendas de mercadorias junho/2013, fls. 276 a 280; NF-e fls. 281 a 290; recibo de arquivos eletrônicos, fls. 291; envelope com 02 CD contendo informação fiscal 2 e 3 e DANFes 2012, fls. 292.

Em 25/03/2019, o autuado apresentou nova defesa conforme fls. 297 a 299, destacando que a informação prestada pelo Fisco nada acrescenta ao objeto da lide e que o período que está sendo esclarecido já se encontra prescrito e solicita que seja revisto o que foi solicitado com a inclusão de todo o período autuado, e não apenas 2012 e 2013.

Pleiteou a exclusão “das notas fiscais anexadas”, porém sem se referir a quais notas e tampouco anexá-las, mencionando que está claro que todas as notas com valores exatamente iguais não se tratam de faturamento e que se referem a equívocos que cometeu ao emitir notas iguais as quais se encontram ativas por não ter obtido resposta com o cancelamento *ex officio*.

Após reiterar todos os pedidos apresentados anteriormente, voltou a suscitar a ocorrência de prescrição bem como que seja efetuada *ex officio* a exclusão das notas fiscais emitidas iguais, e, ainda, redução da base de cálculo não realizada na segunda diligência.

A agente de tributos autora da diligência, tendo em vista a reabertura do prazo de defesa e manifestação pelo autuado, apresentou a Informação Fiscal de fls. 302 a 304, nos seguintes termos:

“Em atendimento ao pedido de diligência (fls. 239 e 240), procedemos à análise dos documentos acostados ao processo, respondendo os itens propostos pela 4ª Junta de Julgamento, através da Informação Fiscal anexada às fls. 253 a 256.

Conforme Intimação às fls.295, a Informação Fiscal e seus anexos (fls. 259 a 292), juntamente com outros documentos solicitados pela autuada, impressos e gravados em mídia, foram encaminhados ao representante legal da empresa para cumprimento dos demais itens da diligência fiscal.

Em resposta ao item 1 do pedido de diligência, reiteramos que as planilhas (fls.146 a 185) constam todas as notas emitidas pelo contribuinte.

Para a composição da base de cálculo do imposto, foram consideradas as notas de vendas e as notas de remessas sem comprovação da operação de origem.

Lembremos que o contribuinte foi excluído do Simples Nacional, com efeito retroativo à 31/12/2012, por isso reproduzimos apenas o exercício de 2012 da citada planilha (fls.259 a 274), para demonstrar as notas fiscais que foram incluídas na base de cálculo.

Nesta planilha, podemos verificar os valores totalizados mensalmente, que correspondem exatamente às receitas tributadas no levantamento fiscal (relatório AUDIG fls. 14).

Conforme se pode depreender das alegações da autuada, a empresa vende para instituições públicas e participa de certames licitatórios em que é exigida a emissão antecipada da nota fiscal de venda para pagamento, através de empenho com posterior remessa da mercadoria.

Inicialmente, vamos destacar os meses em que foram emitidas notas fiscais cujas operações tratam de remessas, devoluções e outras notas de entradas, conforme solicitação do item 1 do pedido da diligência.

Essas operações foram verificadas nos seguintes meses:

1- Fevereiro/2012 - A nota fiscal nº 404, CFOP 6949 (outras saídas/remessa), valor: R\$ 856,00 - não foi incluída na base de cálculo do imposto. Valor total da receita tributada neste mês: R\$39.557,81(fls. 260).

2- Maio/2012 - As notas fiscais nº 465 e 466, CFOP 5949 (outras saídas/remessa), valores respectivos: R\$ 1.962,45 e R\$ 2.907,20 – As notas não fazem referência às respectivas notas fiscais de vendas, por isso foram incluídas na base de cálculo do imposto. Valor total da receita tributada neste mês: R\$130.157,02 (fls. 261/262).

3- Junho/2012 - A nota fiscal nº 529, CFOP 5949 (outras saídas/remessa), valor: R\$ 22.399,84 - A nota não faz referência à nota fiscal de venda, por isso foi incluída na base de cálculo do imposto. Valor total da receita tributada neste mês: R\$133.145,99 (fls. 263/264).

4- Outubro/2012 - A nota fiscal nº 783, CFOP 5202 (devolução), valor: R\$ 2.095,42 - Apesar de a natureza da operação está descrita como venda, esta nota não foi incluída na base de cálculo do imposto, pois o levantamento fiscal da receita ocorreu pelo código de operação (CFOP). Tendo sido considerada uma devolução, não foi possível retirar a nota fiscal de venda correspondente, uma vez que a referida nota não foi informada na nota de devolução. Valor total da receita tributada neste mês: R\$265.679,85 (fls. 269).

As notas nºs 465 e 466 não fazem referência à nota de venda que foi emitida antecipadamente para empenho. Nessas notas de remessas, o campo destinado às informações complementares indica apenas a nota de empenho (NE) e dados bancários para depósito.

Diane de tantos erros cometidos na emissão das notas fiscais, equívocos estes reconhecidos pela própria autuada, não ficou claro o momento do reconhecimento da receita para tributação: se no ato da emissão antecipada da nota fiscal para empenho, ou na efetiva remessa da mercadoria.

Do mesmo modo, a nota fiscal nº 529 (fls. 283) não contém informação alguma a respeito da operação de venda anterior, pois não faz menção a nenhum documento que lhe deu origem.

Quanto às notas fiscais canceladas, de acordo com rito de cancelamento, a sua emissão foi anulada em definitivo. Se esse fato suscita dúvidas quanto à inclusão dessas notas no levantamento fiscal, anexamos o demonstrativo às fls.275 para consulta e confirmação de que as notas fiscais canceladas não fazem parte da base de cálculo do imposto.

*As demais notas, que integram a base de cálculo, são as de vendas. Quanto a essas operações, a autuada declara que muitas notas fiscais de vendas foram “**emitidas erradamente**” e solicita, veementemente, acesso às notas fiscais emitidas pela empresa e prazo para identificação das mesmas, conforme abaixo transcrita:*

“Ao CONSEF suplicamos novamente o anexo de todas as notas fiscais emitidas pela empresa, considerando as notas fiscais que tem natureza de entrada as quais qualificariam pelo menos R\$400.000,00 em notas fiscais emitidas erradamente pois para quem trabalha com venda a Instituições Federais sempre tem que fazer da forma que as mesmas exigem senão não recebem o valor pelas mercadorias vendidas e entregues, além disso suplicamos por mais 30 dias de prazo para identificar todas as notas que foram incluídas como sendo venda e na verdade era remessa ou outros tipos de natureza de operação que não entram para base de cálculo da tributação do Simples nacional”.

Ressaltamos que no procedimento de diligência fiscal foi entregue ao representante legal da empresa arquivo magnético contendo os DANFs referentes às notas emitidas no exercício de 2012, o demonstrativo impresso das notas fiscais que fazem parte do levantamento fiscal e a relação das notas canceladas.

Foram encaminhados, também, os relatórios AUDIG e as Informações fiscais para que, diante de parecer prévio, a autuada pudesse avaliar melhor seus argumentos e, de forma mais concreta, fundamentar a sua defesa, indicando as notas fiscais e os documentos comprobatórios correspondentes.

Contudo, após transcorrer o prazo de 60 dias, a autuada persiste nas mesmas afirmações, sempre de modo genérico, sem especificar as notas fiscais e sem apresentar os documentos que pudessem esclarecer os fatos.

Enfim, ao apresentar nova impugnação, a autuada não trouxe aos autos nenhuma documentação, seja fiscal ou contábil, que pudesse dirimir dúvidas e comprovar suas alegações, restringiu-se, tão somente, à questão da prescrição do ato administrativo.

Aqui, vale salientar, não ocorreu a decadência, tampouco a prescrição”.

VOTO

Inicialmente, considero oportuno destacar que em momento algum destes autos houve qualquer manifestação por este relator ou da 4^a Junta de Julgamento contrária ao órgão fiscalizador, conforme citado pelo autuado em sua defesa. O que se buscou na fase de instrução processual, através dos dois pedidos de diligências que foram realizadas, foi se alcançar a verdade material dos fatos, para se esclarecer e apurar a correta base de cálculo do imposto porventura devido, expurgando-se da exigência, valores que acaso se apresentassem indevidos, tomando-se como base, justamente os argumentos defensivos trazidos aos autos em mais de uma oportunidade.

O autuado inicia sua defesa arguindo a nulidade do Auto de Infração, e pedido de controle da legalidade, onde assevera que o lançamento evidencia prática de preterição do seu direito de ampla defesa, e tece considerações a respeito da sua capacidade contributiva, levando em consideração se tratar de uma pequena empresa que deve ser tratada de forma diferenciada.

Não vislumbro que houve cerceamento ao direito da ampla defesa suscitado pelo autuado. Isto porque, os autos estão instruídos com demonstrativos analíticos que explicam todo o procedimento fiscal, os quais foram entregues ao sujeito passivo, que afinal, em quatro oportunidades se pronunciou nos autos. Ressalto que foram realizadas duas diligências saneadoras, justamente para avaliar os questionamentos apresentados pelo autuado, e em todas as ocasiões houve pronunciamento do mesmo. Quanto ao pedido de controle da legalidade a própria instrução processual e o presente julgamento já se insere neste contexto.

Em sua última intervenção nos autos, o autuado arguiu a prescrição do lançamento, o que não ocorreu, tampouco a decadência, razão pela qual, e ante a clareza dos fatos, desnecessário se torna maiores considerações a este respeito, por isso considero superado este argumento.

Está posto na acusação de que a exigência tributária no valor de R\$158.917,13, se refere à omissão de recolhimento / recolhimento a menos de ICMS por omissão de saídas pelas entradas, pelo que deixou o autuado de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, com base nas informações fiscais constantes do banco de dados da SEFAZ/BA e da Receita Federal, referente aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Entretanto, um dado importante foi trazido aos autos pela i. agente de tributos que prestou a última informação fiscal, o qual não constava de forma específica nos autos, quando assim se expressou: *“Lembremos que o contribuinte foi excluído do Simples Nacional, com efeito retroativo à 31/12/2012, por isso reproduzimos apenas o exercício de 2012 da citada planilha (fls.259 a 274), para demonstrar as notas fiscais que foram incluídas na base de cálculo”*. Esta informação se confirma através dos Dados Cadastrais do autuado, fl. 258, onde consta que o mesmo foi excluído em 31/12/2012 do Simples Nacional, e que a forma de apuração do seu imposto, a partir da exclusão, ou seja, 01/01/2013, ocorreria com base na sua conta corrente fiscal.

Isto posto, por dever de ofício, vejo que o procedimento fiscal sob análise, a partir do exercício de 2013, deveria ter sido levado a efeito por auditor fiscal, por se tratar de contribuinte que, a partir de 2013, ante sua exclusão do regime do Simples Nacional, já se encontrava submetido ao regime normal de apuração do imposto, razão pela qual falta competência legal ao agente de tributos estaduais para tal fim, e nem mais poderia ter sido lavrado Auto de Infração com base nos requisitos inerentes ao regime do Simples Nacional, como ocorrido nestes autos.

Observo que nesse sentido, a competência legal do Estado da Bahia para que agentes de tributos pudessem fazer lançamento tributário, decorreu da aprovação e promulgação da Lei nº 11.470/09, com vigência a partir de 1º de julho de 2009, que transferiu parcela da atribuição de lavrar Auto de Infração, antes privativa dos auditores fiscais, àquela categoria integrante do grupo fisco, conforme a seguir transcrito:

Art. 1º - Os parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 107 da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia, passam a vigorar com a seguinte redação:

§ 1º - A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais. § 2º - Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º - Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

Portanto, ao agente de tributos foi atribuída a prerrogativa de lavrar Auto de Infração, constituindo crédito tributário somente quando na fiscalização de mercadorias em trânsito ou quando em estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, o que não era o caso do contribuinte autuado a partir do exercício de 2013.

A competência da função fiscalizadora nos estabelecimentos, excetuados aqueles designados aos Agentes de Tributos, deve ser exercida exclusivamente por auditores fiscais (art. 1º, § 2º da Lei 11.470/09). Assim, o presente Auto de Infração, em relação aos exercícios de 2013 a 2015, não poderia ser lavrado por Agente de Tributos, por carência de competência, pois a auditoria que se destina à verificação do valor de ICMS após a entrada da mercadoria no estabelecimento autuado, é atividade típica concernente aos auditores fiscais, agentes públicos estritamente vinculados ao Princípio da Legalidade.

Desta maneira, e por restar caracterizado que parte deste Auto de Infração foi lavrado por autoridade fiscal incompetente, pois em desacordo com as disposições da Lei nº 11.470/09,

entendo que deve ser decretada a nulidade parcial do mesmo, ou seja, em relação aos créditos reclamados pertinentes aos exercícios de 2013 a 2015, que totalizam R\$80.819,72 por inobservância do devido processo legal.

Assim, com respaldo em inúmeras decisões já prolatadas por este Conselho de Fazenda a respeito desta questão, as quais, considero desnecessário aqui enumerá-las, com fundamento no Art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, voto pela Nulidade Parcial deste Auto de Infração, e represento à autoridade fazendária competente, para que, por se tratar de nulidade de natureza formal, determine a realização de novo procedimento fiscal no estabelecimento do autuado para verificação do cumprimento das obrigações tributárias em relação aos exercícios de 2013 e 2015.

Por outro ângulo, e após a realização das diligências que focaram exclusivamente o exercício de 2012, restou esclarecido que o levantamento fiscal tomou por base as notas fiscais de saídas emitidas pelo autuado e constantes no banco de dados da SEFAZ, portanto, são elementos inquestionáveis. Por outro lado, vê-se através dos PGDAS de fls. 48 a 87 apresentados pelo autuado à Receita Federal, que em todo o período abrangido pela fiscalização não consta movimento declarado nos mesmos.

Desde o primeiro momento, o autuado vem questionando as planilhas elaboradas pelo autuante, em razão, segundo seu argumento, da inclusão pelo mesmo, de operações não sujeitas à tributação, a exemplo de devoluções e simples remessas, além de incluir notas fiscais canceladas. A rigor, estes, em síntese, são o cerne da defesa.

Estas questões foram fartamente analisadas através das diligências que foram realizadas, tendo sido entregue ao autuado a relação de todas as notas fiscais consideradas na autuação, restando esclarecido que para efeito de formação da base de cálculo foram, incluídas as notas fiscais com o CFOP 5102, 5103 e 5120, que se referem a operações de vendas além de algumas notas fiscais com o CFOP 5949, que apesar de constar como sendo operações de remessas não possuem qualquer indicação ou vinculação com nota fiscal de venda emitida anteriormente para que possibilasse sua exclusão do levantamento fiscal. Os exemplos trazidos pelo autuado foram devidamente analisados por preposto fiscal estranho ao feito, que não confirmou o argumento defensivo, inclusive em relação as ditas notas fiscais de devoluções.

No tocante às alegações relativas a inclusões na base de cálculo de notas fiscais, canceladas, todas elas estão relacionadas no demonstrativo de fl. 275, devidamente entregue ao autuado, tendo sido atestado que nenhuma destas notas se encontram incluídas na autuação. Também as notas fiscais emitidas com o CFOP 5910 – Remessa em Bonificação está esclarecido através da diligência que não estão incluídas na autuação. Em suma, a autuação versou apenas em relação as operações de vendas e sobre remessas de mercadorias não vinculadas a operações de vendas realizadas anteriormente.

Por oportuno, convém registrar que o próprio autuado reconhece a ocorrência de equívocos na emissão de documentos fiscais, ao ponto de solicitar dilatação de prazo para efeito de comprovação de operações que não considera tributáveis, entretanto, apesar de reabertura do prazo de defesa assim não procedeu.

A questão dos percentuais aplicados no lançamento (alíquotas), foi enfrentado em duas oportunidades pelo autuante e pela executora da segunda diligência que atestou que apesar de terem sido informadas alíquotas anteriores ao período fiscalizado ao invés das novas alíquotas apuradas com base nas receitas do exercício de 2012, os valores do imposto foram calculados corretamente, não ocorrendo alteração no valor do crédito tributário e nem prejuízo ao autuado, com o que concordo e acolho a informação da autora da diligência.

Apesar do autuado suscitar a revisão dos levantamentos também nos demais exercícios autuados, e não apenas em relação a 2012, não apresentou nada que justificasse tal procedimento, trazendo, mais uma vez, argumentações desprovidas de comprovação documental, fato este que, ante a

decretação da nulidade em relação aos créditos reclamados referentes aos exercícios de 2013 a 2015, tal solicitação torna-se sem qualquer conotação ou sentido.

Em conclusão, vejo que a autuação, em relação ao exercício de 2012, restou plenamente comprovada, com base em documentos fiscais emitidos pelo próprio autuado e constantes do banco de dados da SEFAZ, ao tempo em que, apesar da realização de duas diligências saneadoras, o autuado não logrou êxito em apresentar argumentos ou documentos convincentes que possam proporcionar alteração na base de cálculo apurada pelo autuante, razão pela qual voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, no valor de R\$74.462,05.

DATA DE OCORR	DATA VENCTO	B DE CALCULO	ALIQ	MULTA %	V HISTÓRICO
31/01/2012	20/02/2012	25.001,28	2,82%	75,00	705,04
29/02/2012	20/03/2012	39.557,81	2,82%	75,00	1.115,53
31/03/2012	20/04/2012	66.999,80	2,82%	75,00	1.889,39
30/04/2012	20/05/2012	52.137,31	2,82%	75,00	1.470,27
31/05/2012	20/06/2012	130.157,02	2,82%	75,00	3.670,43
30/06/2012	20/07/2012	133.145,99	2,84%	75,00	3.781,35
31/07/2012	20/08/2012	300.554,26	2,82%	75,00	8.475,63
31/08/2012	20/09/2012	126.657,27	2,87%	75,00	3.635,06
30/09/2012	20/10/2012	316.116,01	2,87%	75,00	9.072,53
31/10/2012	20/11/2012	265.679,85	3,10%	75,00	8.236,08
30/11/2012	20/12/2012	447.729,14	3,38%	75,00	15.133,24
31/12/2012	20/01/2013	506.671,50	3,41%	75,00	17.277,50
					74.462,05

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 152240.0003/16-1, lavrado contra **KEYNES COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA. – ME**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$74.462,05**, acrescido da multa de 75%, prevista pelo Art. 35 da Lei Complementar nº 123/06, e Art. 44, inciso I da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.498/07 e demais acréscimos legais. Representação à autoridade fazendária competente que determine a realização de novo procedimento fiscal, em relação aos períodos declarados nulos, a salvo da falha apontada.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA