

A. I. Nº - 206902.0003/03-8
AUTUADO - SORAIA DELMA OLIVEIRA ARAÚJO
AUTUANTE - JOSÉ NELSON DOS SANTOS
ORIGEM - INFAC PAULO AFONSO
INTERNET - 11.11.04

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0441-01/04

EMENTA: ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. SALDO CREDOR DE CAIXA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor de caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizados. Previsão legal para exigência do imposto pelo regime normal de apuração a partir de 01/11/00, para o caso presente, por se tratar de contribuinte inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte – SimBahia. Ajustando-os as normas da Lei nº 8.534/02, para apuração do imposto pelo regime normal. Refeitos os cálculos adequando-o ao que determina a legislação tributária, com base nos critérios previstos para tal situação. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/03/03, exige imposto no valor de R\$ 29.960,73, por omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta Caixa, no período de janeiro/99 a setembro/01. Com a inclusão de pagamentos no caixa de notas fiscais relativas a compras de mercadorias tributáveis, cujas terceiras vias foram retidas em Postos Fiscais (sistema CFAMT), surgiram saldos credores na reconstituição do movimento financeiro. E, como tais saldos foram “zerados” por provimento de origem não comprovada, entendeu-se que houve omissão de receitas tributáveis no montante apurado através dos demonstrativos nºs 01 a 03. Também foi considerado o crédito de 8% introduzido pela alteração 38 do RICMS/97.

As 3^{as} vias das notas fiscais foram anexadas ao processo como prova documental da infração, bem como cópias dos livros “Caixa” e Registro de Entradas, tendo sido facultativa a escrituração deste último livro.

O autuado, às fls. 598 a 603, apresentou defesa argumentando que notificada, apresentou todos os livros, documentos, notas fiscais, talões e livro “Caixa” (este último de exigência da Receita Federal), já que não há previsão no RICMS/97 para a exigência do referido livro, nem se encontra elencado no art. 408-C das obrigações acessórias dos contribuintes optantes pelo SimBahia.

Assim, entendeu ser inoperante qualquer levantamento com fundamento no livro caixa até o exercício de 1999.

Argumentou que mediante alteração nº 15, Dec. 7729/99, foi introduzida a obrigação do livro Caixa. Desta forma, entendeu que se o autuante tivesse consultado a legislação do regime simplificado, não teria, certamente, arbitrado, glosado, desclassificado a escrituração, já que outros meios legais tinham para se apurar as omissões do não registro de notas fiscais. Protestou ser ilegal a forma como foi encontrado o imposto “saldo credor de caixa”, já que a omissão de registro de notas fiscais não pode gerar saldo credor de caixa, apenas sua incidência gera imposto.

Também alegou que o autuante mensurou como pagamento a vista, as notas fiscais de compras a prazo, como está caracterizado no documento fiscal a condição de pagamento. Que os fatos não foram questionados pela via certa, assim, é necessário fazer a correção.

Asseverou que as notas fiscais não informadas na DME seriam passíveis da aplicação da multa prevista no art. 42, XII, ou seja, de 5% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento e não escrituradas no livro Registro de Inventário.

Que a Lei nº 8534/02, altera a Lei nº 7.014/97, acrescentando ao art. 42, o inciso XII-A, dando nova redação para aplicação de multa de 5% do valor comercial da mercadoria entrada no estabelecimento e que não tiver sido informada na DME.

Assim, no exercício de 1999, a legislação se refere a mercadorias não arroladas no livro de Inventário, já a partir de 2000, diz respeito a mercadorias não informadas na DME. Que as notas fiscais indicadas no demonstrativo 01 dos autos, comprovam a exatidão das compras a prazo, sendo incorreto o levantamento e inconsistente a infração.

Entendeu, o sujeito passivo, que na condição de EPP – SimBahia, nesse caso deve ser imposta penalidade de 5% do valor comercial, reconhecendo os valores das notas fiscais não registradas, do período de janeiro/1999 a dezembro/2001, a saber:

Período de janeiro a dezembro de 1999	R\$ 84.042,50
Período de janeiro a dezembro de 2000	R\$ 136.117,95
Período de janeiro a dezembro de 2001	<u>R\$ 90.142,53</u>
Total das aquisições não registradas	R\$ 310.302,98
Penalidade 5%	R\$ 15.515,14

Reconheceu ser devedora da multa pelo descumprimento da obrigação acessória no valor de R\$15.515,14.

Reafirmou que a diferença apurada como saldo credor de caixa está no fato de a autuante ter considerado como pagamentos os valores de compras a prazo. Também afirmou que em relação ao crédito de 8%, deveria o autuante ter observado o disposto no art. 408-S, já que apresentou todos os documentos fiscais e, que não poderia o autuante arbitrar por falta de alguns elementos. Anexou ao processo todas as notas fiscais (1^as vias) dos exercícios de 1999 a 2002, para comprovar que as mercadorias foram efetuadas como compras a prazo, anexando, ainda duplicatas com seus respectivos vencimentos e pagamentos por fornecedores, ficando a SEFAZ na obrigação de fazer a devolução dos papéis, tão logo seja julgada a lide.

Requereu que a defesa seja analisada com as provas juntadas para desconstituir os saldos credores de caixa e, que seja considerada a penalidade de 5% do valor das notas fiscais não informadas na DME, nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, julgando improcedente o Auto de Infração, acolhendo a defesa parcial.

O autuante, às fls. 1249 a 1251, informou que a exigência legal quanto à escrituração do livro Caixa aventado pelo autuado é apenas de caráter formal. Mesmo com a não exigência prevista na legislação estadual em relação ao período anterior ao ano 2000, o autuado as cumpriu. Ainda assim, se o autuado não tivesse apresentado o livro Caixa escriturado, o autuante, à luz dos documentos de receitas e de despesas disponíveis reconstituiria o caixa, ou se conveniente e oportuno, a conta corrente de fornecedores.

Disse que o impugnante sugeriu que fosse convertida a obrigação principal em multa formal de 5% do valor comercial das mercadorias (art. 42,XII-A, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02). Entendeu, o autuante que a citada multa é absorvida pela multa de 70% do valor do imposto (art. 42, III, da Lei 7.014/96) e, por isso, deixa de ser aplicada, neste caso.

Esclareceu que os documentos juntados pelo impugnante se referem aos exercícios de 2000 e 2001 e são as primeiras vias de notas fiscais e duplicatas pagas. Que tais documentos propiciam dois objetivos positivos: 1) as notas fiscais reforçam a tese de que as mercadorias deram ingresso no estabelecimento, confirmação da compra; 2) as duplicatas a elas referentes indicam as datas de vencimento e de pagamento das parcelas, nos casos de compras a prazo.

No entanto, no levantamento foi considerado todas compras relativas as notas fiscais coletadas nos Postos Fiscais e não apresentadas pelo sujeito passivo como pagamentos a vista e só agora com a juntada dos documentos na impugnação é que se constatou que tais aquisições tiveram pagamentos parcelados, conforme duplicatas apresentadas e, em alguns casos com base na descrição nas notas fiscais dos vencimentos das parcelas. Desta forma, foram retificados os demonstrativos 01, 02, e 03, da autuação, sendo que: no primeiro anexo, pela apuração das exclusões nos devidos meses dos pagamentos parcelados, conforme duplicatas apresentadas; no segundo anexo, pelos lançamentos a mais na coluna “pagamentos” do caixa, das inclusões apuradas e a menos das exclusões; por fim no anexo III, para o qual foram transportados os saldos credores de caixa, por configurarem saídas tributadas omissas, foi deduzido deste, o crédito de 8% atribuído pelo RICMS às empresas do regime simplificado.

Esclareceu que o débito foi reduzido de R\$ 29.960,73 para R\$ 26.777,01, apresentando novo demonstrativo do débito.

Foi reaberto o prazo de defesa (30 dias), tendo, o autuado apresentado manifestação escrita, à fls. 1254/1255, alegando que a discussão central está centrada no levantamento fiscal realizado sem a observância à legislação que cuida do regime simplificado SimBahia.

Reafirmou não caber o procedimento do levantamento, uma vez que a exigência da escrituração do livro Caixa só ocorreu com o Decreto nº 7.729 que estabeleceu suas regras e normas. Que por várias vezes o legislador baiano se manifestou a respeito da aplicação de multa de 5% do valor das mercadorias não contabilizadas.

Discordou da informação e manteve seu posicionamento inicial.

Esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou, em pauta suplementar, que o processo fosse encaminhado em diligência a INFRAZ PAULO AFONSO, para que o autuante, atendendo as disposições regulamentares, procedesse a juntada dos Anexos 1, 2 e 3, citados na sua informação fiscal, que deram origem a redução do valor do débito do Auto de Infração, já que consta do processo apenas o demonstrativo do débito fazendo parte da própria informação fiscal (fls. 1250/1251). De posse dos demonstrativos deverá o autuante para o período de janeiro/99 a outubro/00, refazer a conta corrente fiscal do autuado, levando em conta os valores das omissões detectadas após revisão, as receitas declaradas e o valor do imposto recolhido, elaborar novo demonstrativo envolvendo o período acima citado, tomando por base as normas regulamentares previstas no art. 387-A do RICMS/97, haja vista que no referido período a legislação tributária não

previa a cobrança do imposto pelo regime normal de tributação para os contribuintes optantes pelo regime simplificado de apuração – SimBahia, só vindo a ser incluída tal obrigatoriedade, a partir da alteração nº 20 no RICMS/97, através do Decreto nº 7867/00, efeitos a partir de 01/11/00, alterando o art. 408-L, V, do RICMS/97

Também, o autuante elaborasse demonstrativo do novo débito apontado nos autos envolvendo todo o período da autuação, valendo ressaltar que para o período de 01/11/00 a 30/09/02, deverá o autuante seguir os roteiros observados no demonstrativo nº 03, já com as devidas correções, uma vez que nele deve já estar contemplado o que determina a Lei nº 8.534/02, em relação ao crédito fiscal de 8%.

Novamente, solicitou que a Repartição Fazendária intimasse o contribuinte, comunicando-lhe do prazo de 30 (trinta) dias, devendo, no ato da intimação, lhe ser entregue cópia de todos os demonstrativos elaborados pelo autuante no atendimento da citada diligência, bem como desta solicitação.

Havendo manifestação do autuado, deve o processo ser novamente encaminhado ao Autuante para prestar informação fiscal.

O autuante, às fls. 1264/1265, atendendo ao solicitado em diligência fiscal informou que no período em que o autuado se encontrava inscrito na condição de EPP – SimBahia, apurou o imposto devido com base no que dispõe o art. 387-A, do RICMS/97, identificando os valores de R\$ 2.854,92 e R\$ 534,09, relativos ao exercício de 1999 e ao período de janeiro a março de 2000, já que no período de abril a outubro de 2000, estando o autuado na condição de Microempresa, o valor devido foi apurado com base no disposto no art. 386-A do ditado regulamento.. E, de 01/11/00 a 31/12/2001, apurou o imposto pelo regime normal de tributação, deduzindo o crédito de 8% (Lei nº 8.534/02). O imposto apurado como devido passou a ser de R\$ 13.285,63. Anexou demonstrativos e levantamentos, às fls. 1266 a 1295.

O autuado, às fls. 1298 a 1301, ao se manifestar em relação ao resultado da diligência, disse que foi aplicado o tratamento fiscal pertinente, atendendo ao que determinava a lei na época da ocorrência dos fatos, concordando com o pagamento do valor do imposto apontado no exercício de 1999 e nos meses de janeiro a outubro de 2000.

Que o legislador tributário modificando os critérios de apuração dos tributos concernentes ao ICMS, autoriza o desenquadramento do regime simplificado de apuração, quando fica caracterizada omissão. Que o autuante apresentou documentação que redundou na apuração do movimento real de omissão de saída, decorrente de não contabilização de pagamentos. Na diligência, o autuante apurou o imposto aplicando alíquota de 17% e deduzindo, a título de crédito fiscal, 8%, apontando como valor devido R\$ 9.406,62.

O sujeito passivo transcreveu o art. 19, §§ 1º e 2º, da Lei nº 7.357/98, com a alteração dada pela Lei nº 8534/02, para alegar que merece respaldo o trabalho do autuante, anexando relação das notas fiscais de compras do período de novembro de 2000 a dezembro de 2001, às fls. 1302/1310, e dizendo que os créditos foram superiores aos débitos e, assim, não há imposto a recolher.

Requereru a improcedência da infração em relação ao período de outubro de 2000 a dezembro de 2001.

VOTO

A ação fiscal decorreu da falta de recolhimento de imposto, por omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta Caixa, envolvendo o período de janeiro de 1999 a setembro de 2001. No refazimento da conta Caixa houve a inclusão de pagamentos

relativos às aquisições de mercadorias, tendo, as vias das notas fiscais sido colhidas nos Postos Fiscais.

Analisando as peças que compõem o presente processo, verifico que as vias originais (pertencentes ao Fisco de destino), foram colhidas pela Fiscalização deste Estado, nos Postos Fiscais de Trânsito, através da Gerência de Trânsito – CFAMT, além das mesmas se encontrarem anexadas, tendo o autuado reconhecido ter adquirido as mercadorias indicadas nos citados documentos.

Todo o questionamento do autuado foi de que estando inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte – EPP, regime simplificado de apuração – SimBahia e não estando obrigado a proceder a escrituração do seu livro Caixa, no período do 1999, não teria nenhuma validade o levantamento fiscal procedido em que se detectou saldo credor de caixa. Prosseguiu, reconhecendo ser devida a multa de 5%, no valor de R\$ 15.515,14, sobre as entradas não informadas nas DMEs, sendo que para o exercício de 1999, entendeu que a penalidade seria aplicada no caso de não escrituração do livro de Inventário e, para os exercícios de 2000 e 2001, citou as normas previstas com a alteração da Lei nº 7014/96 pela Lei nº 8534/02.

Não restou dúvida de que o sujeito passivo efetuou diversas aquisições de mercadorias, oriundas de outros Estados, sem que tivesse sido tais documentos incluído em sua informação ao apresentar as DMEs dos exercícios fiscalizados.

Foi exigido imposto, na condição de contribuinte normal de apuração, por ter sido identificado omissão de receita apurada, mediante Auditora de Caixa, tendo sido detectado saldo credor, em diversos meses dos exercícios de 1999, 2000 e 2001, período em que o contribuinte autuado se encontrava inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte - EPP, regime simplificado de apuração – SimBahia.

Nesse particular, tenho a observar que no período de janeiro/99 a outubro/00, em que foi exigido imposto pelo regime normal de apuração, o regulamento no seu art. 408-L, inciso V, determinava o seguinte:

Art. 408-L. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime de apuração do ICMS (SimBahia) a empresa:

.....

V – que incorrer na prática de infrações que tratam o inciso IV e a alínea “c” do inciso V, do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário.

Só, a partir da alteração mediante Decreto nº 7867/00, efeitos a partir de 01/11/00, houve a seguinte alteração em relação ao inciso V do artigo acima transcrito, passando a ter a seguinte redação:

V - que incorrer na prática de infrações que tratam os incisos III, IV e a alínea “c” do inciso V, do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário.

Como a infração praticada está disciplinada no inciso III do art. 915 do RICMS/97, não poderia ter sido adotada tal metodologia para apuração do imposto devido em razão da infração cometida no período acima citado. Assim, esta Junta de Julgamento solicitou que o auditor fiscal autuante efetuasse novo demonstrativo de débito, apurando os valores devidos com base nos moldes do SimBahia, art. 387-A do RICMS, em relação aos meses de janeiro/99 a outubro/00, já que a vigência das disposições regulamentares que alterou a forma de apuração do cálculo para apuração do imposto devido, nos casos de identificação de omissão saída de mercadorias, para empresas enquadradas no regime simplificado de apuração – Simbahia, mediante Decreto nº 7.867/00, se deu a partir de 01/11/00.

Do atendimento ao solicitado, o autuante informou que o contribuinte autuado se encontrava inscrito na condição de EPP – SimBahia, apurando o imposto devido com base no que dispõe o art. 387-A, do RICMS/97, identificando os valores de R\$ 2.854,92 e R\$ 534,09, relativos ao exercício de 1999 e ao período de janeiro a março de 2000. Esclareceu, ainda, que no período de abril a outubro de 2000, o mesmo se encontrava inscrito na condição de Microempresa, tendo sido apurado o valor devido de R\$ 490,00, com base no disposto no art. 386-A do citado regulamento. E, de 01/11/00 a 31/12/2001, apurou-se o imposto pelo regime normal de tributação, deduzindo o crédito de 8% (Lei nº 8.534/02). Concluindo que o débito apontado nos autos passou a ser de R\$ 13.285,63.

Do resultado da revisão fiscal, o autuado se manifestou reconhecendo devido o imposto exigido, no período de janeiro de 1999 a outubro de 2000, apontado na revisão fiscal, com base nos critérios previstos e vigentes à época da ocorrência dos fatos. Entendendo que no período de novembro de 2000 a setembro de 2001 não haveria imposto a recolher considerando o total dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais não informados nas DMEs.

Todo o questionamento da defesa, em sua última manifestação, se resume na determinação do valor do imposto devido no período de 01/11/00 a 30/09/01. O autuante corretamente efetuou o cálculo do imposto devido levando-se em conta para apuração do crédito fiscal a disposição expressa na Lei nº 8.534/02, de 13/12/02, que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98. Por esta nova redação, o imposto apurado em razão de omissão de saídas de mercadorias, deve ser tomado como base os critérios e as alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos. E os créditos fiscais devem ser apurados utilizando-se o percentual de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do art 19 da citada Lei).

O autuado entendeu que na determinação do valor do crédito fiscal deveria ter sido considerado o valor do crédito fiscal destacado das notas fiscais de aquisição de mercadorias do período, sem, contudo, observar que o valor do crédito fiscal de que trata o dispositivo da lei acima citada é apurado em relação ao percentual a ser aplicado sobre o valor das omissões de saídas detectadas, e não, a soma dos valores dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisição no período. Assim, o crédito fiscal a ser apropriado corresponde ao percentual apurado sobre o valor das saídas omitidas que foram identificadas na realização da Auditoria da Conta Caixa, através de identificação de saldo credor.

Como o autuado elaborou relação de todas as aquisições de mercadorias indicando as alíquotas (7%, 12% e 17%), aplicadas em relação ao valor das compras do período da ação fiscal, identifiquei o abaixo demonstrado:

Mês/Ano	Total das Aquisições	Total do Crédito de ICMS	Percentual do Crédito de ICMS	Percentual do Crédito de ICMS Previsto em Lei
nov/00	15.611,99	1.326,22	8,49%	8,49%
dez/00	35.229,86	2.977,21	8,45%	8,45%
jan/01	23.639,54	2.091,49	8,85%	8,85%
fev/01	20.120,32	2.414,06	12,00%	12,00%
mar/01	25.625,08	2.699,51	10,53%	10,53%
abr/01	30.745,43	1.842,62	5,99%	8,00%
mai/01	23.706,16	1.805,69	7,62%	8,00%
jun/01	45.925,10	3.765,80	8,20%	8,20%
jul/01	32.020,79	2.433,09	7,60%	8,00%
ago/01	33.656,87	2.742,97	8,15%	8,15%

set/01	17.387,35	1.321,73	7,60%	8,00%
--------	-----------	----------	-------	-------

Desta maneira, considerando que os percentuais apurados, conforme quadro demonstrativo acima, são superiores a 8% em alguns meses, estes devem ser levados em conta para a determinação do valor do imposto devido, no período de novembro de 2000 a setembro de 2001, conforme a seguir demonstrado:

Mês/Ano	Valor das Omissões	ICMS Débito (17%)	Percentual do Crédito de ICMS	Crédito de ICMS	ICMS a Recolher
11/00	7.524,38	1.279,14	8,49%	639,19	639,96
12/00	2.218,82	377,20	8,45%	187,51	189,69
01/jan	9.324,07	1.585,09	8,85%	824,94	760,15
02/jan	1.701,63	289,28	12,00%	204,16	85,11
03/jan	16.612,79	2.824,17	10,53%	1.750,10	1.074,08
04/jan	20.656,83	3.511,66	8,00%	1.652,55	1.859,11
05/jan	11.698,54	1.988,75	8,00%	935,88	1.052,87
06/jan	8.617,01	1.464,89	8,20%	706,58	758,31
07/jan	7.372,51	1.253,33	8,00%	589,80	663,53
08/jan	10.491,50	1.783,56	8,15%	855,04	928,52
09/jan	8.299,92	1.410,99	8,00%	663,99	746,99
TOTAL	104.518,00	17.768,06		9.009,74	8.758,32

Concluo pela exigência do imposto, em relação ao período de 01/01/99 a 31/10/00, no valor de R\$ 3.879,01 e, ao período de 01/11/00 a 30/09/01, no valor de R\$ 8.758,32, totalizando o valor do débito a ser exigido R\$ 12.637,33.

Demonstrativo do Débito do Auto de Infração

Data vencimento	Imposto a recolher	Percentual de multa
01/99	282,12	50%
02/99	429,33	50%
03/99	401,99	50%
04/99	48,64	50%
05/99	313,45	50%
06/99	237,36	50%
07/99	166,48	50%
08/99	126,91	50%
09/99	207,98	50%
10/99	207,87	50%
11/99	139,66	50%
12/99	293,13	50%
01/00	103,43	50%
02/00	184,73	50%
03/00	245,93	50%
08/00	80,00	50%
09/00	160,00	50%

10/00	250,00	50%
Subtotal	3.879,01	-
11/00	639,96	70%
12/00	189,69	70%
01/01	760,15	70%
02/01	85,11	70%
03/01	1.074,08	70%
04/01	1.859,11	70%
05/01	1.052,87	70%
06/01	758,31	70%
07/01	663,53	70%
08/01	928,52	70%
09/01	746,99	70%
subtotal	8.758,32	-
TOTAL	12.637,33.	

Quanto ao pedido de devolução das notas fiscais e duplicatas (originais) anexadas pelo autuado ao processo, entendo que, após o processo transitar em julgado, deve o contribuinte efetuar requerimento neste sentido junto à repartição fazendária de origem.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

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 206902.0003/03-8, lavrado contra **SORAYA DELMA OLIVEIRA ARAÚJO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 12.637,33, sendo: R\$ 2.854,92 , atualizado monetariamente, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais e, os valores de R\$ 1.024,09 e R\$ 8.758,32, acrescidos das multas de 50% e 70%, previstas no art. 42, I, “b”, item 1, e III, da lei acima citada, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 8 de novembro de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

MARCELO MATTEDE E SILVA - JULGADOR