

A. I. Nº - 207150.3000/16-7  
AUTUADO - ALIMENTOS ZAELI LTDA  
AUTUANTE - JOSÉ ANTONIO RODRIGUES PEREIRA  
ORIGEM - INFRAZ JACOBINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19/09/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0172-03/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE CONSUMO. Comprovado nos autos que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal se destinaram a comercialização. Infração insubstancial. **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração mantida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O sujeito passivo não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Infração não contestada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Não acolhido o pedido para alteração no livro Registro de Inventário no exercício de 2014, com base em dados do sistema de controle interno do Autuado. Reduzido o valor do débito apurado no exercício de 2015 mediante refazimento do levantamento fiscal realizado pelo Autuante que incluiu as operações com CFOP 5.557. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência e perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2016, refere-se à exigência de R\$44.092,50 de ICMS, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de maio, junho, setembro e novembro de 2014. Exigido o valor de R\$470,40, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 01.02.06. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro 2014 a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$19.135,29, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 03.02.02. Recolhimento a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$1.023,79, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 03.02.05. Recolhimento a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a outubro de 2014. Exigido o valor de R\$324,92, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 04.05.02. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2014 e 2015. Exigido o valor de R\$23.138,10, acrescido da multa de 100%.

O autuado apresenta impugnação às fls. 96 a 124, depois de reproduzir a acusação fiscal e observar a tempestividade, articula suas razões de defesa na forma a seguir sintetizadas.

Inicialmente destaca ser empresa industrial estabelecida na cidade de Capim Grosso/BA e comercializa cereais, leguminosos e outros produtos alimentícios, máquinas, equipamentos e implementos para indústria em geral, realiza beneficiamento de arroz e milho, empacotamento de açúcar, dentre outros.

Prossegue salientado que o procedimento fiscal tratado nos presentes autos encontra-se eivado de nulidade, posto que não foram observadas as regras procedimentais imperativas à sua devida instauração e desenvolvimento de forma a afrontar de maneira evidente o Princípio da Legalidade.

Pondera que compulsando todos os termos dos autos, constata-se a total ausência de ciência do Auto de Infração através do Termo de Início da Fiscalização, em desacordo com normativa expressa no RPAF-BA/99.

Afirma que a deficiência de instrução processual na qual se evidencia a inexistência de ciência do contribuinte quanto ao Termo de Início da Fiscalização, conforme dispõe o art. 196, do Código Tributário Nacional - CTN é suficiente para eivar todo o procedimento fiscal de nulidade insanável. Acrescenta que os artigos 28, inciso I, e 29, ambos do RPAF-BA/99, preceituam que o procedimento fiscal deve ser precedido da lavratura do Termo de Início da Fiscalização, trazendo expressamente quais os casos de dispensa.

Observa que os casos de dispensa da lavratura do Termo de Início da Fiscalização não se aplicam ao presente caso, e destaca a importância de tal documento e sua ciência ao Autuado, diante do §1º, do art. 28, que determina o prazo para conclusão do procedimento fiscal e a possibilidade de o contribuinte retomar sua espontaneidade. Arremata assinalando ser obrigação da Autoridade Fazendária formalizar o início do procedimento fiscal e cientificar o contribuinte.

Registra que compulsando os autos verifica-se que em nenhum momento foi cientificado acerca do Termo de Início da Fiscalização, restando clarividente a arbitrariedade e ilegalidade cometida pela autoridade fiscal. Lembra que o processo fiscalizatório exercido pela Receita Estadual da Bahia, tal qual qualquer ato promovido pelo Estado, encontra-se estritamente atrelado às disposições legais.

Diz ser cediço que, no âmbito do Direito Tributário, vige o princípio da estrita legalidade, ou seja, segundo os artigos 37 e 150, inciso I, ambos da CF/88, apenas pode haver a cobrança de algum tributo se este estiver previsto em lei com todos os seus atributos necessários, tais como o fato gerador, a base de cálculo, alíquota e sujeitos (passivo e ativo), bem como se faz necessário observar todo e qualquer procedimento previsto na legislação.

Menciona que, nos termos da legislação supra referida, através da ciência do Termo de Início da Fiscalização o contribuinte toma ciência do início do procedimento fiscal e do prazo para seu cumprimento pela Autoridade Fazendária a fim de readquirir sua espontaneidade, bem como verifica a competência desta autoridade para executar a fiscalização e, ainda, qual o período e impostos deverão ser fiscalizados.

Frisa que sobre a nulidade do procedimento fiscal por ausência de ciência através do Termo de Início da Fiscalização, o CONSEF já exarou entendimento neste sentido, a exemplo dos Acórdãos: CJF N° 0424-12/13, CJF N° 0429-12/13 e CJF N° 0493-11/03.

Remata requerendo o reconhecimento da ilegalidade de todo o procedimento fiscal diante da ausência de ciência através do Termo de Início da Fiscalização para que pudesse tomar conhecimento do início do procedimento fiscal, por afrontar os princípios da estrita legalidade, da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Caso superada a preliminar suscitada, tendo em vista o princípio da eventualidade, refuta o lançamento tributário em si, apontando os erros e inconsistências que lhe permeiam a fim de que, ao final, reste demonstrado de forma cabal o seu direito e que o mesmo seja cancelado.

Em relação à Infração 01 advoga a sua insubsistência em função da aplicação de norma legal revogada e da classificação incorreta dos materiais como sendo de uso e consumo.

Observa que ao se verificar o fundamento jurídico utilizado pela autoridade fiscal para embasar o lançamento na Infração 01, tem-se que este se encontra respaldado no Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. Estadual nº 6.284/97. Arremata assinalando que o decreto em questão foi expressamente revogado pelo Dec. Estadual nº 13.780/2012, que instituiu o novo regulamento do ICMS do Estado da Bahia, conforme se constata nos artigos 494 e 495 deste novo diploma legal.

Explica que, desde 01/04/2012 o Dec. Estadual nº 6.284/97 encontra-se expressamente revogado, tendo vigência apenas até 31/03/2012, pelo que suas normas não possuem mais qualquer eficácia ou efeito sobre os fatos geradores da obrigação tributária estadual ocorridos após aquela data.

Lembra que, segundo o art. 144, do CTN, a autoridade fiscal deve sempre observar a legislação vigente na época do fato gerador, sob pena de eivar o lançamento tributário de nulidade.

Afirma que a jurisprudência administrativa estadual de forma pacífica corrobora este entendimento, aplicando-se de forma efetiva o preceito esposado pelo CTN, consoante menciona a título exemplificativo: Acórdão CJF N° 0347-11/14 e CJF N° 0273-12/04.

Assinala não haver dúvidas que no caso em apreço é totalmente inaplicável o Dec. Estadual nº 6.284/97, uma vez que não mais era vigente desde 01/04/2012, quando passou a viger o Dec. Estadual nº 13.780/2012.

Requer seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração quanto à Infração 01 devido a inexistência de indicação de fundamento legal válido e vigente que a possa sustentar.

Ressalta ainda que, ante a patente impossibilidade de exercer sua ampla defesa e o contraditório por inexistência no Auto de Infração de fundamento legal válido e aplicável ao presente caso, conforme já demonstrado no tópico anterior, é nulo o lançamento neste ponto.

Revela que neste sentido tem se inclinado a jurisprudência deste CONSEF, consoante ementas que reproduz a título exemplificativo dos Acórdãos de nºs: CJF N° 0207-11/10, CJF N° 0228-12/07 e CJF N° 0514-12/06.

Frisa ser patente a nulidade do lançamento tributário neste ponto por não lhe permitir o exercício ao contraditório e à ampla defesa, por inexistir fundamento legal para a acusação do qual possa se defender.

Arremata requerendo que seja declarada a nulidade da Infração 01 a fim de se determinar o cancelamento da glosa de créditos de ICMS e, consequentemente, do lançamento tributário.

Aduz também a insubsistência do lançamento tributário devido à incorreta caracterização das mercadorias como “bens de uso e consumo”

Pondera que, mesmo que não sejam acatados os pedidos aduzidos acima de nulidade da Infração 01, há de ressaltar que a insubsistência do lançamento tributário persiste, pois a autoridade fiscal equivocadamente classificou algumas mercadorias no levantamento fiscal como material de uso e consumo a fim de glosar os créditos de ICMS tomados sobre a aquisição das mesmas.

Assevera que na verdade, tais mercadorias não se coadunam com o conceito legal de material de uso e consumo porquanto foram comercializadas, devidamente acompanhadas pelo documento fiscal e, inclusive, tributadas pelo ICMS.

Relata que, de acordo com a alínea “b”, do inciso XXII, do art. 265 do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz, configuram-se material de uso e consumo os bens adquiridos e que não sejam utilizados para comercialização. Observa que analisando o lançamento tributário e os bens considerados como material de uso e consumo pelo Fisco, constata-se ser patente o equívoco perpetrado e evidente a ilegalidade do lançamento tributário, uma vez que tais bens foram objetos de comercialização e sofreram a incidência da exação estadual.

Declara que tal constatação é muito simples, pois verificando os anexos do Auto de Infração quanto à Infração 01 é possível constatar os bens considerados pelo Fisco como de uso e consumo, como se destaca na planilha que ora acostada à fl. 109.

Observa que os bens tidos pelo Fisco como de uso e consumo, ou seja, bens adquiridos e que supostamente não são utilizados para comercialização, e, por isso, não poderia tomar crédito de ICMS sobre os mesmos, são: **a)** Madeira de Pinus; **b)** Zaelinho; e **c)** Condimenteira;

Frisa que neste ponto é que se encontra o grande equívoco do Fisco, pois, tais produtos não podem ser considerados como bens de uso e consumo, uma vez que foram comercializados, inclusive sofreram incidência de ICMS quando da saída do estabelecimento, o que se comprova através das notas fiscais relacionadas na planilha que apensa no Anexo III, fls. 139 a 142, e destacadas de forma exemplificativa e pragmática nos quadros acostado às fls. 109 e 110.

Menciona que as notas fiscais relacionadas no Anexo III são notas fiscais eletrônicas e, destarte, estas podem ter sua idoneidade verificadas através de sua consulta virtual por intermédio das chaves de acesso relacionadas respectivamente a cada documento.

Arremata assinalando restar demonstrado que as mercadorias em questão não se tratam de bens de uso e consumo, na medida em que foram mercadorias comercializadas e, ainda, objeto da incidência de ICMS na saída de seu estabelecimento para seus clientes, devendo ser cancelada a glosa o lançamento tributário neste ponto por sua evidente ilegalidade.

Ao cuidar da Infração 02, assevera a sua insubsistência em virtude da classificação equivocada da pipoca como sendo do regime de “Substituição Tributária - ST”

Assinala que apesar de as alegações em que se fundam a infração, tem-se que dentre os produtos analisados e sobre os quais houve glosa do crédito de ICMS aproveitado está a pipoca de micro-ondas, como demonstra exemplificativamente em planilha à fl. 111.

Informa que o Anexo 1, do RICMS-BA/2012, apresenta as mercadorias que estão sujeitas ao regime da Substituição Tributária - ST, apresentando em seu item 38, tanto o vigente em 2014 quanto em 2015, as mercadorias de código NCM 2008.19.

Relata que, em que pese a pipoca de micro-ondas ter sido classificada no NCM nº 2008.19, este produto especificamente não está submetido ao regime de ST, mormente quando Anexo 1, do RICMS-BA/2012, expressamente traz que apenas os “salgados industrializados” classificados naqueles NCMs é que estariam sujeitos ao regime de ST.

Afirma que a pipoca de micro-ondas não se trata de um salgado industrializado, ainda mais que a maioria dos produtos analisados pelo Fisco são pipocas doces, mas trata-se de um produto natural, grãos de milhos para pipoca que não sofrem qualquer alteração física ou química.

Aduz que a intenção do legislador nunca foi de incluir o milho para pipoca no regime de tributação por ST, tanto que no texto atualmente vigente do Anexo 1, do RICMS-BA/2012, com redação dada pelo Dec. Estadual nº 16.499/2015, a previsão correlata ao NCM 2008.1 expressamente faz referência a apenas “amendoim e castanhas tipo aperitivo”, excluindo a possibilidade de se interpretar que a pipoca estaria submetida ao regime de ST, conforme destaca em quadro acostado à fl. 111.

Ressalta que não se está aqui argumentando que se aplique ao presente caso a atual redação do Anexo 1, do RICMS-BA/2012, dada pelo Dec. Estadual nº 16.499/2015, mas enfatizando que a pipoca nunca foi submetida ao regime de ST, porque no período fiscalizado apenas os “salgados industrializados”.

Arremata asseverando que deve ser cancelada a glosa de créditos que tiveram origem nas operações efetivadas relacionadas às pipocas, pois este produto não é submetido ao regime de Substituição Tributária - ST como argumentado pelo Fisco.

No tocante à Infração 03, diz que verificando o anexo que acompanhou o Auto de Infração (demonstrativo confeccionado pelo próprio Fiscal) referente a este item da autuação, é fácil observar que se trata de operações com mercadorias cadastradas no NCM nºs 1904.1 e 1904.9, como se destaca no quadro que colaciona à fl. 112.

Observa que o Anexo 1, do RICMS-BA/2012, apresenta as mercadorias que estão sujeitas ao regime da Substituição Tributária - ST, trazendo em seu item 38 exatamente as mercadorias do NCM nº 1904.1 e 1904.9, consoante quadro que acosta à fl.113. Assinala que as operações fiscalizadas pelo Fisco neste ponto da autuação encontram-se sobre o regime de Substituição Tributária - ST/Antecipação e, por isso, nas notas fiscais de saída do estabelecimento quanto a tais produtos não tiveram a retenção e recolhimento de ICMS.

Revela que o próprio Fiscal, na Infração 02 (tópico anterior), corrobora que os produtos classificados no item 38, do Anexo 1, do RICMS-BA/2012, estão submetidos ao regime de Substituição Tributária - ST, pois realizou naquela ocasião a glosa dos créditos de ICMS aproveitados quanto àquelas operações.

Destaca ainda quanto ao realizado pelo Fisco na Infração 02, os produtos sobre os quais houve a glosa de créditos de ICMS em virtude de serem ST, classificados no NCM 2005.20 e 2008.11, ou seja, no item 38, do Anexo 1, do RICMS-BA/2012, conforme apensa à fl. 113, elaborado através do quadro retirado de demonstrativo confeccionado pelo próprio Fiscal e juntado ao Auto de Infração para sustentar essa infração.

Menciona que a Autoridade Fiscal não pode utilizar-se de dois pesos e duas medidas para realizar o lançamento tributário. Se os produtos classificados no item 38, do Anexo 1, do RICMS-BA/2012, não podem ser objeto de creditamento de ICMS devido estarem submetidos ao regime de ST, não pode argüir que outros produtos com a mesma classificação não estão submetidos ao regime de ST.

Afirma que todos os produtos que foram objeto da Infração 03 aqui combatida são produtos submetidos ao regime de ST e, portanto, tiveram o recolhimento da exação estadual próprio deste regime, em momento anterior, sendo que a operação de venda (saída) dos mesmos não mais está sujeita a qualquer recolhimento.

Afirma que todas as operações consideradas pelo Fisco para realizar o lançamento tributário descrito na Infração 03 já tinham, antes do lançamento, o ICMS devido ao Estado da Bahia devidamente recolhido, como se comprova exemplificativamente através da planilha no Anexo IV, fls. 144 a 150, que demonstra a tributação antecipada dos produtos ora tributados novamente

(*bis in idem*), e os respectivos comprovantes de recolhimentos da exação estadual, conforme se resume no quadro acostado à fl. 104.

Registra que, como já houve o recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia pelas operações fiscalizadas, a cobrança ora impugnada se mostra indevida, pois caracteriza *bis in idem*, ou seja, quando há a tributação pelo mesmo fato jurídico por mais de uma vez.

Reafirma ser indevido o lançamento tributário na medida em que a exação estadual em questão na verdade já foi devidamente recolhida por ST, pelo que o lançamento tributário representado pela Infração 03 do Auto de Infração deve ser declarado ilegal, pois configurou *bis in idem*.

No que diz respeito à Infração 05, inicialmente observa que é nula a aplicação da multa porquanto sua fundamentação legal se demonstra incompleta na medida em que não especifica qual a alínea do inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, está sendo aplicada ao presente caso, configurando patente cerceamento de defesa.

Registra que o fundamento da multa aplicada não aponta qual a alínea do inciso III, do art. do art. 42, da Lei 7.014/96, não sendo possível exercer de forma plena seu direito ao contraditório ou a ampla defesa. Assevera que um dos requisitos legais de validade do Auto de Infração é a indicação do dispositivo legal em que se fundamenta, consoante previsto no art. 39, inciso V, do RPAF-BA/99, que transcreve.

Observa que a ausência do fundamento legal impede que o contribuinte possa verificar a subsunção dos fatos à norma, a legalidade do lançamento tributário ou da aplicação da sanção, como no caso ora em apreço, tolhendo-o ao pleno exercício ao contraditório e à ampla defesa, sendo nula a autuação ou a multa, consoante jurisprudência assente do CONSEF, destacando os Acórdãos de nºs: CJF Nº 0228-12/07, CJF Nº 0514-12/06 e CJF Nº 0147-11/06.

Arremata frisando que, ante a ausência de fundamento legal completo e claro, deve ser declarada nula a multa aplicada nesse item da autuação

Esclarece que, quanto a infração em questão, esta terá de ser combatida em duas partes, uma com relação ao ano-calendário de 2014 e outra no tocante ao ano-calendário de 2015, porquanto possuem razões distintas para a apuração de omissão de receitas, muito embora ambas estejam relacionadas à diferença de registro de estoque apurada.

No ano-calendário de 2014 a diferença de estoque, com relação às vendas declaradas, tem por justificativa um erro no seu sistema que findou por contabilizar em seu estoque duas vezes algumas notas fiscais de entrada, as quais foram emitidas em dezembro de 2013.

Pondera que, caso superada a nulidade suscitada, tem-se que no ano-calendário de 2014 o Fiscal apurou omissão de receitas no valor de R\$35.828,41, consoante quadro colacionado à fl. 117, retirado do Auto de Infração. Observa que a fiscalização ao analisar o estoque declarado ao final daquele ano e comparar com as vendas declaradas, apurou-se diferença no registro de estoque, ou seja, havia menos produtos declarados em estoque com relação ao número de produtos vendidos e declarados, conforme se verifica do demonstrativo anexo ao Auto de Infração que exemplificativamente colaciona-se uma parte no quadro colacionado à fl. 117.

Diz que para ficar mais claro, toma como exemplo o produto destacado, o Azeite de Oliva Extra Virgem Gourmet Zaeli. Observa que o estoque inicial deste produto considerado naquele ano calendário pelo Fisco foi de cinquenta caixas, enquanto que o estoque final foi de cinqüenta e três caixas, apurando-se então uma omissão de cinquenta caixas, conforme representado no quadro à fl. 117.

Ressalta que no exemplo apresentado, o valor da omissão de receita é exatamente igual ao valor do estoque inicial, tendo em vista que a diferença encontrada no registro de estoque se deve por

uma inconsistência de seu sistema que, naquela oportunidade, o levou ao registro em duplicidade de algumas notas fiscais de entrada.

Explica que considerando o mesmo produto utilizado como exemplo, o Azeite, tem-se que sua matriz localizada no Estado do Paraná, emitiu em 20/12/2013 a Nota Fiscal de remessa de mercadoria de nº 611772 - Anexo V, fls. 154 e 155, remetendo diversos produtos, dentre eles as cinqüenta caixas de Azeite que se está tomando como exemplo. Prossegue relatando que no mesmo instante que sua matriz emitiu a Nota Fiscal de saída nº 611772, o seu sistema de controle de estoque (Sistema SAP) já acusou a baixa dos produtos naquele estabelecimento, no Paraná, e deu a entrada dos mesmos no seu estabelecimento, na Bahia, como se demonstra a título de exemplo nos quadros que acosta, fl. 118, Anexo VI, fls. 157 a 163.

Ressalta que houve o registro da saída dos produtos da matriz através da Nota Fiscal nº 611772, em 20/12/2013, conforme se comprova através das informações lançadas em sua escrituração contábil, através do Sistema Pública de Escrituração Digital - SPED - Anexo VII, fls. 165 e que demonstra no quadro acostado à fl. 118. Continua esclarecendo que também houve o registro pelo sistema da entrada dos produtos relacionados a Nota Fiscal nº 611772 em seu estoque em dezembro de 2013, constando esta quantidade em seu inventário já naquele ano-calendário (12/2013), como se demonstra através de sua escrituração contábil Anexo VIII, fls. 167 e 168 - Registro de Inventário e que se encontra representada através do registro do ingresso do produto tomado como exemplo - Azeite, conforme quadro acostado à fl.118.

Acrescenta revelando que, no fechamento do ano-calendário de 2013, houve a apuração do estoque para fins de informar no inventário, sendo que no exemplo analisado já se encontrava lançado pelo seu sistema de controle os produtos oriundos da nota fiscal nº 611772 emitida por sua matriz em 20/12/2013. Ressalta que tais registros de transferência de estoques foram realizados pelo sistema, mas a mercadoria ainda não tinha dado entrada efetivamente no estoque, pois estava em trânsito do Paraná para a Bahia.

Diz ser evidente que não tinha como sair da matriz (PR) e dar entrada no estabelecimento autuado no mesmo dia (20/12/2013). Afirma que as mercadorias acompanhadas pela Nota Fiscal nº 611772 chegaram efetivamente no estabelecimento em 08/01/2014, sendo esse o problema que levou o Fisco a apurar a suposta omissão de receitas.

Destaca que quando recebeu efetivamente as mercadorias amparadas pela Nota Fiscal nº 611772 em seu estabelecimento, em 08/01/2014, realizou o registro de entrada das mesmas, como se demonstra através de sua escrituração contábil - Anexo IX, fls. 170 a 172, e conforme quadro acostado à fl. 119. Revela que, neste momento, as mercadorias amparadas pela Nota Fiscal nº 611772, pela segunda vez, deram entrada no estoque, ou seja, uma primeira vez pelo lançamento automático realizado pelo sistema quando da emissão da nota fiscal de saída da matriz e, uma segunda vez, quando recebeu a nota fiscal e deu entrada dos produtos em seu estoque.

Sustenta que esta situação ocorreu com todas as mercadorias amparadas pela Nota Fiscal nº 611772 - Anexo V, fls. 154 e 155 e, também, pela Nota Fiscal nº 611782 - Anexo X, fl. 174, as quais justificam a diferença de registro de estoque apontada pelo Fisco como se fosse omissão de receitas, conforme demonstrativo que ora se apresenta - Anexo XI, fl. 176, com base nas informações utilizadas pelo Fisco para o lançamento tributário.

Afirma que na verdade tais diferenças não configuram omissão de receitas, mas trata-se de erro cometido quando do registro das mercadorias em seu estoque que, em virtude da parametrização de seu sistema à época, houve o lançamento das mesmas mercadorias em duplicidade, consoante demonstrado.

Arremata requerendo que seja declarada a inexistência de omissão de receitas, pois demonstrado que as diferenças de estoque apontadas pelo Fisco na verdade se tratam apenas de erro de lançamento em duplicidade, determinando o cancelamento do lançamento tributário neste ponto.

Em relação ao ano-calendário de 2015, a diferença tem por base a falta de consideração pelo fisco de diversas notas fiscais que tiveram saída em operações de transferência de estoque para uma outra sua filial no Estado da Bahia, o que levou o Fiscal ao erro por considerar que deveria existir um estoque maior do que o declarado.

Esclarece que a diferença de estoque apurada pelo Fisco no tocante ao ano calendário de 2015, o Fiscal considerou que houve omissão de receitas no valor de R\$100.278,06, conforme figura no quadro à fl. 120.

Afirma que analisando os demonstrativos apresentados pelo Fisco no tocante a esse item da autuação, anexos ao Auto de Infração, tem-se que se considerou omissão de receitas a baixa no estoque do produto indicado e que não foi declarada como venda, o qual representa quase a totalidade do valor tido por omitido R\$97.513,78, conforme quadro colacionado à fl. 120.

Registra que o Autuante se equivoca em sua acusação, pois, ao realizar o levantamento quantitativo do estoque, deixou de levar em consideração a emissão das notas fiscais de transferência de estoque durante aquele ano-calendário para uma outra filial estabelecida no Estado da Bahia, as quais foram devidamente registradas e contabilizadas. Prossegue asseverando que comprova sua alegação através da planilha anexa - Anexo XII, fls. 178 a 181, na qual se relaciona cada nota fiscal de remessa do produto em destaque para a outra filial com sua devida chave de acesso que atesta sua idoneidade, não houve omissão de receitas, merecendo que se colacione parte dela, consoante quadro a título exemplificativo que colaciona à fl. 120.

Diz restar evidente que houve a mera transferência do estoque para essa outra filial, contudo equivocadamente a mesma se deu através da emissão de notas fiscais com o CFOP nº 5.557 (transferência de material de uso ou consumo), e tais notas fiscais não foram levadas em conta pelo Fisco.

Declara restar justificada a diferença apurada pelo Fisco quanto ao estoque registrado referente ao ano-calendário de 2015, ficando também comprovado que não se trata de omissão de receitas, mas de transferência de seu estoque para outra filial instalada no Estado da Bahia, devendo o lançamento tributário ser cancelado.

Requer, acaso a documentação apresentada não seja considerada suficiente para comprovar o alegado, a realização de perícia fiscal, formulando os quesitos para serem respondidos, fls. 121 e 122, e nomeando seus assistentes técnicos, à fls. 122.

Conclui, reiterando de forma sintética todos os seus pleitos articulados na impugnação acerca das Infrações 01, 02, 03 e 05.

O autuante presta informação fiscal às fls. 184 a 188, alinhando as ponderações a seguir resumidas.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo defendant, por ausência da lavratura e ciência do Termo de Início de Fiscalização, citando uma série de normas e jurisprudência, inclusive o inciso I, do art. 28, do RPAF-BA/99, observa que o Autuado deixou de citar e transcrever o inciso II do mesmo artigo, por colocar por terra a sua tese, uma vez que esse dispositivo preconiza que a emissão do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização

Informa que o termo de Intimação para a Apresentação de Livros e Documentos encontra-se acostado à fls. 86, sendo desnecessária a apresentação de quaisquer outros argumentos.

Ao tratar das alegações acerca da Infração 01, destaca o Impugnante inicialmente requer a nulidade da infração por ter sido indicado fundamento de legislação revogada, do RICMS-BA/97, anterior ao que se encontra em vigor.

Explica que a indicação da fundamentação indevida se deve ao fato da falta de atualização do SEAI, sistema de emissão do Auto de Infração. Entretanto, esclarece que o art. 19, do RPAF-BA/99, prescreve que a indicação equivocada do fundamento da infração não é causa de nulidade.

Em relação à utilização do crédito fiscal nas aquisições de mercadorias para o uso ou consumo, assinala que desde há muito, tem sido postergado tantas vezes que o legislador estadual, para não ficar editando sucessivas alterações da lei do nº 7.014/96, decidiu vincular a entrada em vigor desse direito ao prazo estabelecido pela Lei Complementar 87/96, que já foi atualizado várias vezes e, atualmente, estabelece a data de 01/01/2020 para a vigência desse benefício.

Registra que a empresa assevera que os produtos relacionados não podem ser considerados como bens de uso e consumo, pois foram comercializados, conforme notas fiscais que relaciona sem, contudo, esclarecer de que tipo de produtos se trata.

Revela que no início da sua defesa, a empresa esclarece que a sua atividade é de indústria e comercializa cereais, leguminosos e outros produtos alimentícios, máquinas, equipamentos e implementos para indústria em geral, realiza beneficiamento de arroz e milho, empacotamento de açúcar, dentre outras.

Assevera que em verdade, o estabelecimento autuado limita-se ao comércio atacadista de gêneros alimentícios, conforme visita ao local e do que se depreende das operações que realiza, classificadas pelo CFOP. Afirma que pelos produtos que comercializa, não conseguimos visualizar os produtos indicados como adquiridos para comercialização.

Infração 02 - Assevera que a respeito dessa infração a defesa limita-se a contestar a inclusão do produto pipoca de micro-ondas como sendo da substituição tributária, primeiro por conta da NCM e segundo por não se tratar de produto industrializado.

Assinala que a própria defesa traz os elementos que desdizem as suas afirmações, primeiro tenta enquadrar a pipoca no item da NCM, 2008.1, como amendoim ou castanha, onde não constaria a pipoca na relação, mas, na verdade, a NCM desse produto é 2008.19 e está enquadrado no item 38 como salgados industrializados.

Declara ser inadmissível a assertiva do Autuado de que se trata de produto “*in natura*”, que não sofreu industrialização, posto que a pipoca de micro-ondas tem o milho ensacado em quantidades específicas, com a adição de condimentos e sabores, para ser levada diretamente ao micro-ondas e ser servida. Sustenta seu entendimento de que esse tipo de embalagem e a adição de outros produtos para resultarem num produto final se constituem processo de industrialização.

Arremata sustentando que, por esses motivos não foi elidida a infração inclusive quanto ao produto questionado.

Infração 03 - Observa que a Defesa parte da falsa premissa que se trata de produtos da substituição tributária, em razão de terem a NCM 1904.1 e 1904.9, e que por isso, teria sido pago o imposto em momento anterior e, por consequência, foi dada a saída sem tributação. Revela que o Impugnante diz ainda que a fiscalização não pode usar de dois pesos e duas medidas, posto que, na infração anterior teria sido glosado o crédito da pipoca de micro-ondas simplesmente por que a sua NCM coincide com a de salgados industrializados.

Explica que não é só a NCM que determina se o produto é ou não da substituição tributária, se assim fosse, ficaria muito fácil, a cobrança do tributo por esse regime. Informa que os produtos

relacionados no demonstrativo são: flocos de arroz, cereal e fibra de trigo, que não podem ser enquadrados como do regime de substituição tributária. Assinala que, na verdade, a defesa é que estaria adotando dois pesos e duas medidas.

Por outro lado, acrescenta que esses produtos foram adquiridos com o código CST 000, ou seja, de mercadorias tributadas e a Defendente não apresentou DAE algum de recolhimento da substituição tributária, onde conste uma nota fiscal que se refira a esses produtos. Remata assinalando não restar provado que o imposto foi recolhido antecipadamente.

Infração 04 - Destaca que esta infração não foi contestada, devendo ser julgada procedente.

Infração 05 - Menciona que inicialmente o Autuado pede a nulidade da multa por ausência de fundamentação completa, o que ocasionaria cerceamento ao direito de defesa.

Esclarece que o enunciado da infração deixa claro que a omissão de saída de mercadorias foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques e a defesa traz em seu bojo a ciência de que as diferenças foram apuradas na análise de estoques.

Observa que dentre as alíneas do inciso III, do art. 42, da Lei 7.014/96, a alínea “g”, deixa claro que a multa especificada no caput do inciso III, deve ser aplicada às infrações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, como se infere do texto transrito a seguir:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: [...]*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de: [...]*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

Sustenta não haver que se falar em nulidade e, muito menos em cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito das diferenças apuradas, observa que analisa os exercícios de 2014 e 2015 em separado, por conta das especificidades de cada um.

Em relação ao exercício de 2014, observa que o Impugnante limita-se a indicar erro na diferença de apenas um produto - Azeite Oliv Ex Virg Gourme, em razão de a Nota Fiscal nº 611772, ter sido emitida em dezembro de 2013 e registrada em janeiro de 2014. Que ao emitir a nota fiscal o sistema da empresa transferiu o produto do estabelecimento remetente para o destinatário, passando a integrar o inventário e ao efetuar o registro de entrada no exercício seguinte gerou a duplicidade.

Assevera que não se convence da explicação dada pelo Autuado. Primeiro porque não fiscalizou o exercício de 2013 e não tem acesso ao seu sistema que, por não ter controle pelo fisco, pode ser alterado quando necessário.

Por outro lado, revela que o estoque declarado pelas empresas e escriturado no livro de Registro de Inventário, deve espelhar exatamente os quantitativos de mercadorias existentes fisicamente no estabelecimento no último dia do exercício e é nisso que se louvou para efetuar o levantamento quantitativo. Observa que o confronto com as quantidades registradas no seu sistema é medida interna para ajustar eventuais divergências.

Lembra que com relação ao exercício de 2015, a defesa afirma que a diferença registrada se resume, praticamente, a um produto - chocolate em pó Zaeli 20x500 sachet fd, em razão de não haverem sido consideradas no levantamento diversas notas fiscais de transferência para outros estabelecimentos com o CFOP 5557 (transferência de bens de uso ou consumo).

Destaca ser evidente que não foram consideradas as notas fiscais lançadas em sua escrituração fiscal como transferências de bens para o uso ou consumo, mesmo porque esses produtos não são incluídos no levantamento de estoques, posto que não são relacionados no registro de inventário e não há controle do que foi ou não utilizado/consumido.

Observa que os documentos fiscais citados foram emitidos como transferências de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, denotando que o equívoco ocorreu na escrituração do livro Registro de Saídas. Assinala que não pode, entretanto, negar a sua existência ou a sua validade e, em nome da verdade material, incluiu o CFOP 5557, na apuração do levantamento de estoques.

Observa que concluída a apuração com o citado código, resultou que a omissão de saídas que apurou, inicialmente, o valor do imposto de R\$17.047,27, apontou a redução na omissão de saídas para o valor de R\$474,05, conforme o resumo geral das infrações apuradas, na análise de estoques, que anexa às fls. 189 e 190.

Quanto à solicitação para realização de perícia técnica, indicando desde logo os quesitos e assistentes técnicos, além de reiterar os requerimentos de nulidade e improcedência, informa não vislumbrar a necessidade de realização de perícia, porquanto as discussões se resumem ao nível jurídico e conceitual, restando alteração no levantamento apenas a questão do estoque de 2015, que considerou e refez o levantamento.

Conclui pugnando pela manutenção parcial do lançamento fiscal, com a redução apontada para a Infração 05.

Em pauta suplementar esta JJF decidiu converter os autos em diligência, fl. 192, para que o Autuante acostasse aos autos cópia do demonstrativo analítico da Infração 05, cujo resumo foi acostado às fls. 189 e 190, e a Repartição Fiscal fornecesse a cópia ao Autuado, concedendo o prazo de 10 dias para manifestação.

O Autuante, no atendimento da diligência, acostou aos autos cópia do demonstrativo solicitado às fls. 195 a 200 e CD à fl. 201, o Autuado foi intimado a tomar ciência, fls. 202 e 203, e não se manifestou no prazo regulamentar.

## VOTO

O defensor suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que foram violados os princípios da estrita legalidade e da ampla defesa legal, pelo fato de não ter sido lavrado o Termo de Início de Fiscalização para que tomasse ciência do início da fiscalização.

Ao compulsar os autos verifico que não assiste razão ao sujeito passivo, uma vez que ele fora devidamente intimado para Apresentação de Livros e Documentos, conforme termo lavrado em 03/05/16 e assinado por seu preposto como se verifica à fl. 86. Portanto, resta patente nos autos que o Impugnante teve ciência de que se encontrava sob ação fiscal a partir daquela data.

Assim, constato que o presente PAF cumpre todos os requisitos exigidos pelo RPAF-BA/99, considerando que o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, conforme expresso no inciso II, do art. 28 do RPAF-BA/99, supre a ausência do Termo de Início de Fiscalização.

No tocante à alegação de que na Infração 01 foi indicado o enquadramento legal como dispositivos do RICMS-BA/97, revogado em 31/03/12, quando entrou em vigor o RICMS-BA/12, constato que também não deve prosperar a pretensão do Autuado, tendo em vista que o lançamento é regido pela legislação vigente por ocasião da ocorrência do fato gerador, portanto, o RICMS-BA/12, já que os fatos ocorreram no exercício de 2014. Ademais, a descrição dos fatos e o demonstrativo de apuração não deixam dúvidas e evidenciam claramente o enquadramento legal, portanto, ao teor do art. 19 do RPAF-BA/99, não implica nulidade.

Do mesmo modo, também não acolho a preliminar de nulidade atinente ao enquadramento legal da multa indicada na Infração 05, ao capítular o inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96, uma vez que a não indicação da alínea “g”, do referido inciso não implicou qualquer dificuldade para o Autuado em identificar o enquadramento legal, eis que trata a acusação fiscal de infração apurada em decorrência de levantamento quantitativo de estoque, portanto, única alínea sobre a matéria constante do aludido inciso.

Nestes termos, rejeito as preliminares de nulidade articuladas pela defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos Autos.

No tocante ao pedido de diligência e perícia fiscal, indefiro a solicitação com fulcro na alínea “a” do inciso I, e nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, por considerar suficientes os elementos, já contidos nos autos para a formação da convicção dos julgadores e por não depender de conhecimento especial de técnicos a compreensão das questões ora em lide.

No mérito o Auto de Infração é constituído de cinco infrações à legislação do ICMS, conforme descrição circunstanciada e minudente no preâmbulo do relatório.

Em relação à Infração 04, constato que o sujeito passivo não se manifestou em suas razões de defesa, assim, ante a inexistência de lide, fica mantido esse item da autuação.

A Infração 01 cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Em suas razões de defesa, o Autuado alegou que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal não se destinam a uso e consumo do estabelecimento, pois, foram comercializadas conforme notas fiscais cujas cópias colaciona aos autos.

O autuante manteve a autuação sob o fundamento de que mercadorias adquiridas para uso e consumo somente terão direito ao crédito a partir de 01/01/2020, conforme prevê a LC 87/96 e que o estabelecimento tem como atividade indústria e comércio de produtos alimentícios e que não conseguiu visualizar os produtos indicados como adquiridos para comercialização.

Depois de compulsar as peças que compõem esse item da autuação constato que os produtos arrolados no levantamento fiscal, de acordo com as notas fiscais, cujos códigos de acesso foram carreadas aos autos pelo Defendente, constato que lhe assiste razão, haja vista, que foram objeto de comercialização as mercadorias em questão, portanto, não se destinaram a uso e consumo do estabelecimento autuado.

Assim, concluo pela insubsistência da Infração 01.

A Infração 02 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária

Em sede de defesa, o Impugnante contestou a acusação fiscal por entender que o produto pipoca de micro-ondas está sujeito à substituição tributária por conta da NCM e por não se tratar de produto industrializado.

Depois de compulsar os elementos que compõem esse item da autuação verifico que não assiste razão ao Autuado tendo em vista que além de se tratar de produto industrializado, pois não se constitui de milho *in natura*, seu código NCM é 2008.19, como se verifica na Nota Fiscal de nº 633730, fl. 146, e está enquadrado no item 38, como salgado industrializado do Anexo 1, do RICMS-BA/12, vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Concluo pela subsistência da Infração 02.

A Infração 03 imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas

Em sua defesa o Autuado alegou que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal, por terem a NCM 1904.1 e 1904.9, tiveram o imposto pago em momento anterior e que por isso foi dada a saída sem tributação.

Concordo com o entendimento apresentado pelo autuante ao esclarecer o equívoco da defesa, uma vez que a sujeição de uma operação a substituição tributária não depende exclusivamente do código NCM da mercadoria e sim da convergência da NCM com a descrição estabelecida na norma. Asseverou também o autuante que os produtos relacionados no demonstrativo são floco de arroz, cereal e fibra de trigo que não podem ser enquadrados como do regime de substituição tributária.

Depois de verificar que os produtos foram adquiridos com código CST 000, ou seja de mercadorias tributáveis e que o Autuado não carreou aos autos qualquer recolhimento relativo à Substituição Tributária, entendo que esse item da autuação deve ser mantido.

A Infração 05 apura a falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2014 e 2015.

O defendente alegou, em relação à apuração atinente ao exercício de 2014, que as omissões apontadas decorreram de inconsistência de seu sistema que registrou em duplicidade algumas notas fiscais de entrada por erro de parametrização.

Comungo com o entendimento esposado pelo Autuante de que os elementos carreados aos autos pelo Impugnante são insuficientes para elidir a acusação fiscal.

Constatou ao examinar as alegações da defesa de que as omissões apuradas decorreram da sistemática adotada por seu sistema de controle interno e escrituração que, ao transferir as mercadorias do estabelecimento remetente, o sistema efetua baixa imediatamente em seu estoque e lança no estoque do estabelecimento destinatário que é o autuado, antes do efetivo ingresso da mercadoria que ainda se encontra em trânsito.

O que significa dizer que no início de cada exercício, pelo sistema adotado, o estoque do estabelecimento autuado fica defasado em relação às mercadorias que se encontram em trânsito e já foram lançadas quando da saída do estabelecimento remetente.

A legislação é clara com referência à finalidade e aos critérios para escrituração do livro Registro de Inventário ao final de cada exercício, obrigando expressamente ao contribuinte escriturar de modo detalhado todas as mercadorias do estabelecimento especificando as que se encontram no próprio estabelecimento e em mãos de terceiro ou em trânsito, bem como as mercadorias de terceiro que se encontram armazenadas em seu estabelecimento.

Por óbvio, como o próprio nome sugere, as mercadorias escrituradas no livro Registro de Inventário devem ter sido inventariadas, ou seja, confirmada fisicamente a sua existência física em depósito.

Logo, apesar da tentativa exaustiva do Impugnante em comprovar demonstrado como funciona a movimentação de seus estoques que atende exclusivamente ao seu controle interno sem preencher o requisito essencial da legislação que é a fidedignidade dos estoques ao final de cada período, não vislumbro qualquer possibilidade recompor documentalmente um estoque pretérito que deveria ser computado fisicamente. Portanto, as alegações apresentadas pelo impugnante não tem o condão de elidir a acusação fiscal, lastreada que foram na escrituração do estabelecimento autuado

Assim, fica mantida apuração relativa ao exercício de 2014.

Em relação ao exercício de 2015 alegou o Autuado que o levantamento fiscal não considerou as notas fiscais de transferências para sua filial com o CFOP 5.557 - Transferência de material de uso e consumo.

O autuante depois de examinar a alegação da defesa juntamente com a documentação apresentada constatou que se trata do produto chocolate em pó zaeli 20x500 sachet fd, e que, de fato, não foram incluídos no levantamento.

Esclareceu que os citados documentos fiscais foram emitidos como transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, denotando que o equívoco ocorreu na escrituração do livro Registro de Saídas e que por isso procedeu à exclusão e efetuou novo demonstrativo de débito da infração 05 para o exercício de 2015.

Nestes termos, depois de verificar que o ajuste efetuado decorreu de efetiva comprovação pelo Autuado de suas alegações, acolho o novo demonstrativo de apuração efetuado pelo Autuante relativo ao exercício de 2015, acostado às fls. 195 a 200, que reduziu o valor do débito de R\$17.047,27, para R\$474,05. O que resultou na exigência fiscal remanescente da Infração 05 no montante de R\$6.564,88.

Concluo, pela subsistência parcial da Infração 05.

Assim, concluo pela subsistência parcial da autuação nos termos discriminados no demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO COMPARATIVO				
Infrações	Auto de Infração	Informação Fiscal	Julgamento	
01	470,40	470,40	0,00	IMPROCEDENTE
02	19.135,29	19.135,29	19.135,29	PROCEDENTE
03	1.023,79	1.023,79	1.023,79	PROCEDENTE
04	324,92	324,92	324,92	PROCEDENTE
05	23.138,10	6.564,88	6.564,88	PROC. EM PARTE
TOTAIS	<b>44.092,50</b>	<b>27.519,28</b>	<b>27.048,88</b>	

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207150.3000/16-7, lavrado contra **ALIMENTOS ZAELEI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.048,88**, acrescido das multas de 60% sobre R\$6.564,88 e de 100% sobre R\$20.484,00, previstas respectivamente, na alínea “g” do inciso III, inciso VII, alínea “a” e inciso II, alínea “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2017

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANTA - JULGADOR