

A. I. N° - 281392.0054/14-9
AUTUADO - ESER AMERICANO DA COSTA
AUTUANTE - PAULO CANCIO DE SOUZA
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0128-01/18

EMENTA: ITD. DOAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Imposto sobre transmissão “*causa mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos, o ITCMD ou ITD tem previsão no art. 155, inciso I da CF 88, art. 35 e seguintes do CTN, e sua instituição é de competência dos Estados e do Distrito Federal. No Estado da Bahia vige a Lei nº 4.826/89. Conforme o estabelecido no artigo 131 do CTN, contudo, não se figura possível a manutenção da exigência consubstanciada no Auto de Infração sob exame lavrado em nome do *de cujos*, quando deveria o valor ser exigido dos herdeiros, porque, donatários dos negócios jurídicos, assumem a posição de contribuintes e deveriam responder pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujos*, nos limites do quinhão que lhes tenha cabido por herança. A existência da pessoa natural se extingue com o advento *morte* (artigo 6 do Código Civil). Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/12/2014, formaliza a constituição de crédito tributário do Imposto sobre Transmissões “CAUSA MORTIS” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), em decorrência da apuração de irregularidade assim descrita: “falta de recolhimento do ITD incidente sobre doação de créditos”, no valor de R\$17.404,20, acrescido da multa de 60%.

Complementa a descrição: Contribuinte declarou doação de R\$870.209,86 no IR ano calendário 2009 efetuadas aos contribuintes portadores de CPF 002.277.495-53; 019.673.127-53; 050.946.405-00; 086.481.745-20; 110.929,045-09. Foi intimado, conforme documentação anexa, mas, não compareceu a Secretaria da Fazenda. Os donatários não pagaram o imposto.

Nice Maria Americano da Costa Pinto apresenta defesa em relação ao presente Auto de Infração - Processo Administrativo Fiscal nº 281392.0054/14-9 (fls. 20/22), através do Processo SIPRO cadastrado sob o nº 090736/2015-6, na qualidade de herdeira de ESER AMERICANO DA COSTA (CPF 00.697.015-04), além de também herdeira de STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA (CPF 002.277.495-53), alcançada pela Notificação Fiscal nº 5000001690/15-6.

Diz que foi responsável pela elaboração, preenchimento e envio das declarações de Imposto de Renda do Espólio do falecido ESER AMERICANO DA COSTA (09.01.2009), relativas aos exercícios de 2009 e 2010 (final de espólio), assim como do seu cônjuge STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, também falecida. Os bens e direitos comuns do casal sempre foram registrados na Declaração de Ajustes de IRPJ de declarados de ESER AMERICANO DA COSTA.

Explica que no ano calendário 2009, diante da ausência da ficha “pagamentos e doações” de item específico para a situação de meação, foi declarada como “doações em espécies” para a donatária STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, a parte que lhe cabe como por força do regime de Comunhão de Bens do seu casamento, e assim, a cobrança é descabida. Trata-se, pois, de valor de sua propriedade por força da “meação” de bens constantes na declaração de IR do contribuinte

falecido.

Ressalta que os valores referenciados sempre estiveram em contas conjuntas dos dois cônjuges; por isso, na declaração de STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, ano calendário 2009, os valores foram lançados como rendimentos isentos, no item "transferências patrimoniais - doações, heranças, meações etc.", onde, não se distinguia tais alternativas entre as transferências patrimoniais. No entanto, na Ficha Declaração de bens e direitos é explicitado que se trata de bem oriundo de doação/meação de ESER AMERICANO DA COSTA, conforme provam os documentos anexados no PAF.

Diz ainda que somente a partir de 2013, a Receita alterou a ficha de Rendimentos Isentos e não tributáveis para incluir o item específico da meação, eliminando a possibilidade de cobrança indevida, no cruzamento das informações das receitas estadual e federal.

Aduz que na declaração de 2009 de ESER AMERICANO DA COSTA, foram informadas "doações" para os seus 4 filhos: STELA MARIA GOES AMERICANO DA COSTA (CPF 050.946.405-00), notificada no valor de R\$229.892,05; JOSÉ AMERICANO DA COSTA (CPF 019.673.127-53), notificado no valor de R\$91.192,05; MARIA LÚCIA AMERICANO DA COSTA CRISTOPH (CPF 110.929.045-49), notificada no valor de R\$91.192,05 e NICE MARIA AMERICANO DA COSTA (CPF 086.481.745-20), notificada no valor de R\$91.192,05. Justifica que por efetivo desconhecimento da incidência do imposto estadual sobre doações em espécie a qualquer título, tais herdeiros deixaram de pagar o imposto cobrado.

Informa que na declaração do espólio, em 2009, cometeu um equívoco na declaração de STELLA ao consignar R\$229.892,05, quando na verdade seria R\$91.192,05, o que originou confusão entre as herdeiras com nomes similares, a meeira STELLA DE GOES AMERICANO e da filha STELA MARIA GOES AMERICANO DA COSTA, acrescentando a esta última o valor de R\$138.700,00, que pertencia, na verdade, à meação. Diz que tal erro ficou evidente quando da notificação estadual. Pede a retificação para fins de regularização do imposto devido, anexando cópia da declaração de STELA MARIA GOES AMERICANO DA COSTA, no qual declarou corretamente o valor da doação recebida de R\$91.192,05.

Explica que fez a defesa depois, porque somente recebeu em abril de 2015, as correspondentes notificações, conforme documentos nos autos. Explica que STELA DE GOES AMERICANO DA COSTA faleceu em julho de 2014, e, na casa, somente existem outras pessoas no horário noturno; os demais herdeiros não residem na Bahia.

Finaliza pedindo, extinção da cobrança sobre a "doação" da meeira STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, no valor de R\$336.741,66; retificação do valor atribuído a STELLA MARIA DE GOES AMERICANO DA COSTA para R\$91.192,05; emitidos os DAE,s correspondentes aos demais 4 donatários, após a retificação solicitada acima; dispensados multas, moras e correções;

Com relação à Notificação Fiscal nº 5000001690/15-6, em nome de STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, assevera que se trata de uma meação decorrente da partilha do encerramento do Inventário de ESER AMERICANO DA COSTA, ocorrido em 2010. Pede a sua extinção.

Consta à fl.63, comunicado do Coordenador de ITD, Auditor Fiscal Vladimir Moreira, dirigido à PGE/PROFIS consignando que a defesa acostada aos autos, protocolada pela Sra. NICE MARIA AMERICANO DA COSTA, em face ao processo lavrado contra seu genitor ESER AMERICANO DA COSTA, falecido em 09.01.2009, foi anotada como Revel, quando, na verdade, a manifestação ocorreu dentro do prazo. Explica que "a autuada" (na realidade, o autuado), foi enquadrada na condição de DOADORA, e os valores estariam vinculados ao respectivo processo de Inventário.

Pede o apensamento da presente comunicação ao PAF.

A PGE manifesta-se no sentido de que, reconhecida a tempestividade da defesa, o PAF deve ser encaminhado ao autuante para fins de prestar Informação Fiscal (fl. 66).

A Informação Fiscal é prestada (fl. 67). Diz o Auditor Fiscal que elaborou o Auto de Infração contra o Sr. ESER AMERICANO DA COSTA (CPF 000.697,015-04), para recolhimento do ITD, referente

à doação recebida e declarada na DIRPF, ano calendário 2009, conforme Convênio de Cooperação Técnica firmada entre a Receita Federal e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Explica que o Auto de Infração contempla débito no valor de R\$17.404,20, equivalente à alíquota de 2% sobre a base de cálculo de R\$870.210,00, relacionados aos donatários portadores dos CPF 002.277.495-53 (R\$366.741,66); 019.673.127-53 (R\$91.192,05); 050.946.405-00 (R\$229.892,05); 086.481.745-20 (R\$91.192,05); 110.929,045-09.

Sobre os argumentos da defesa, emitidos pela herdeira, portadora do CPF 086.481.745-20, oferece as seguintes considerações:

1. que no Formal de Partilha é citado um imóvel de R\$354.000,00 e uma conta bancária do Banco do Brasil com R\$51.414,85;
2. que na declaração final do espólio é feita referência ao Formal de Partilha, cabendo à meeira 50%, e 12,5% para os demais herdeiros;
3. que na declaração da viúva meeira constam várias contas bancárias como meação do cônjuge que não constam no formal de partilha. A transferência é de R\$381.879,39 (a soma dos bens declarados como meação ultrapassa esse valor). Na declaração retificadora, a transferência foi reduzida para R\$49.538,00;
4. que no formal de partilha e na declaração da viúva meeira, o valor de R\$366.741,66 não confere;
5. que não tem comprovante a doação da portadora do CPF 050.946.405-00, ser de R\$91.192,05 e não R\$229.892,05;
6. que o imposto foi pago no processo de Inventário, sendo incoerente o pedido de emissão de DAE para que os herdeiros paguem o imposto. Aduz que o valor foi de R\$91.192,05, não confere com o Formal de Partilha.

Mantém o Auto de Infração.

O Processo é novamente encaminhado à PGE/PROFIS (fl. 68). O despacho assinala que o Auto de Infração deve ser julgado pelo CONSEF (fl. 69), e procedido o cancelamento da inscrição do débito em Dívida Ativa.

Diante dos óbices verificados para solução da lide, o PAF é convertido em diligência para a PGE/PROFIS (fls. 76/77).

Numa síntese, os fatos extraídos dos autos estão na seguinte ordem;

1. O lançamento de ofício contempla a exigência do imposto sobre doação - ITD, no valor de R\$17.404,20, tendo em vista os valores registrados na Declaração de Imposto de Renda do doador, Senhor ESER AMERICANO DA COSTA, CPF 00.697.015-04, Ano Calendário 2009, no valor total de R\$870.209,86.
2. os herdeiros, representados por uma das filhas, NICE MARIA AMERICANO DA COSTA PINTO (CPF 086.481.745-20), na impugnação, admitem o recebimento de doação e o imposto estadual respectivo;
3. questionam, contudo, a parcela da doação relacionado à sua mãe, STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA (CPF 002.277.495-53), R\$366.741,66, que é meeira, na realidade, e não donatária, tendo em vista, sua posição de cônjuge sobrevivente;
4. questiona também a doação de R\$229.892,05 consignada em favor de outra filha do doador falecido, STELLA MARIA DE GOES AMERICANO DA COSTA (CPF 050.946.405-00), quando o correto seria R\$91.192,05, a mesma cota que coube aos demais irmãos, na partilha.
5. o imposto sobre a doação exigida nos presentes autos não se comunica com o imposto "*causa mortis*", vinculado ao Processo de Inventário e Partilha de bens do "*de cujos*" (fls. 37/38);

Legalmente, sabe-se que o art. 5º da Lei nº 4.826/89, determina que são contribuintes do Imposto,

nas doações, o donatário; quando não houver o pagamento do imposto devido, nas transmissões e doações, são solidariamente responsáveis o doador e o inventariante, conforme o caso (art.6º).

Considerando que se trata de matéria eminentemente jurídica e que outros processos exigindo parcelas do Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), têm sido remetidos para apreciação e pronunciamento da Procuradoria Geral do Estado da Bahia - PGE;

Considerando que mesmo a legislação do Estado da Bahia (Lei nº 4.826/89), tendo atribuído a responsabilidade por solidariedade ao doador (o contribuinte de fato é o donatário), a dificuldade da cobrança, no caso em concreto, permanece, tendo em vista o falecimento do doador;

Considerando, por fim, a necessidade de promover a segurança jurídica nos julgamentos exarados pelo Conselho de Fazenda Estadual, o órgão Julgador solicita à Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado, que emita parecer manifestando o entendimento da entidade a respeito da matéria, ora ventilada:

1. No caso em concreto, tendo o autuado falecido em 09 de janeiro de 2009, (fl. 34), e com a adjudicação dos bens deixados aos herdeiros, de acordo com a cópia da Escritura Pública de Inventário e Partilha do Espólio, lavrada em 18.01.2010, (fls.37/38), momento em que se extingue a responsabilidade da pessoa falecida e a dissolução da universalidade de bens e direitos (espólio). Pergunta-se: é possível, nessa situação, a manutenção da exigência em nome do autuado, considerando ainda que mesmo o seu CPF já se encontra na condição de cancelado?
2. Cabível ressaltar que o presente Auto de Infração foi lavrado em 29.12.2014; o falecimento do doador, contribuinte autuado, ocorreu em 09.01.2009, no mesmo ano calendário da Declaração do Espólio, onde constam as tais doações.
3. A doação, cujo imposto, ora está sendo exigido e o ITD causa mortis constante do processo de partilha dos bens (fl. 37/38), são fatos distintos. Nesse último, foi excluída da incidência do ITD a meação do cônjuge sobrevivente.

A impugnante, nas razões, pede que seja excluída da exigência a parcela de doação relacionada à sua mãe, STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, R\$366.741,66, que é meeira e não donatária.

Pergunta-se: é correta também a exclusão da incidência do ITD da parcela que consta como doação, na declaração de Imposto de Renda, ano calendário de 2009, para STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA (CPF 002.277.495-53), conforme solicita a impugnante, aduzindo que a simples transferência de recursos entre cônjuges não constitui, por si só, doação, para fins de incidência do imposto estadual?

O fundamento é que no regime de comunhão, parcial ou universal, de bens, presume-se que todo o patrimônio seja do casal; que o registro na DIRPF tratou-se de um equívoco, pois não é possível fazer doação ou receber doação daquilo que pertence ao patrimônio comum dos cônjuges.

Emitido Parecer Jurídico PGE 2015278087-0, reportando-se aos itens retro descritos com a devolução do PAF ao CONSEF (fls. 81/87). Pronunciamento acolhido pelo Núcleo de Consultoria e Assessoramento da PROFIS/PGE/NCA (fls. 88/89).

Intimados para conhecimento do Parecer da PGE, representantes do autuado não se pronunciou e o autuado o faz nos seguintes termos (fl. 102):

Reitera a marcha processual, culminando com a posição da PGE de reconhecer a inexistência de fato gerador para o CPF 002.277.495-53, ressaltando a ausência de investigação do exato valor lançado no IR do *de cujos*, a título de doação ou meação.

Diz ainda que sendo a portadora do CPF citado viúva, meeira do notificado, e sido casada com o mesmo em regime comunhão parcial de bens, concorda com o Parecer. Aduz que na Declaração de IR da viúva meeira consta uma transferência patrimonial de R\$381.879,39, (fl.53), detalhada na

Seção de bens e direitos com a especificação de aplicação financeira como oriunda de meação/doação do cônjuge que totalizam a transferência patrimonial, sustenta a inexigibilidade do crédito tributário da viúva.

VOTO

O Auto de Infração em exame formaliza a constituição de crédito tributário de imposto sobre doação, tendo em vista os valores registrados na Declaração de Imposto de Renda do doador, Senhor ESER AMERICANO DA COSTA, CPF 00.697.015-04, Ano Calendário 2009, no valor total de R\$870.209,86. Consta ainda que os diversos donatários não pagaram o imposto.

O ITD ou ITCMD, o imposto sobre transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens e direitos, também conhecido como imposto de herança e de doação, decorre da abertura de sucessão hereditária para o caso de transferência de patrimônio em razão de morte ou ainda, em consequência de cessão por ato de liberalidade e generosidade, no caso de transferência de patrimônio (móveis ou imóveis), em razão de doação pura e simples, entre pessoas vivas.

O imposto tem previsão no art. 155, inciso I da Constituição Federal e é de competência dos Estados. Cabe a cada um dos Estados da Federação Brasileira promover a cobrança do ITD em relação à transmissão da propriedade de imóvel situado nos respectivos territórios, como também de bens móveis (dinheiro, automóveis, etc.), na localidade em que se encontra o doador. No Estado da Bahia foi editada a Lei nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989.

O Decreto nº 2.487, de 16 de junho de 1989, que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), estabelece a incidência do imposto, conforme abaixo descrito:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e doação de quaisquer bens e direitos - ITD, incide nas transmissões "Causa Mortis" e na doação, a qualquer título de:

(...)

III - bens móveis, direitos e títulos e créditos.

No caso em concreto, em face à exigência de imposto contida na inicial dos autos, e após a retirada do débito da indevida inscrição na "Divida Ativa" desse Estado da Bahia, foi apresentada a impugnação (fls. 20/22), manejada por NICE MARIA AMERICANO DA COSTA COSTA PINTO, CPF 086.481.745-20, uma das filhas do autor da herança e donatária constante na Declaração de IRPF Ano Calendário, de onde foram extraídos os valores doados, objeto da presente autuação (fl. 4).

Informou a peça defensiva que ESER AMERICANO DA COSTA era casado sob o regime de Comunhão de Bens com STELA DE GOES AMERICANO DA COSTA, CPF 002.277.495-53, também já falecida, em julho de 2014, e os bens e direitos do casal foram informados na Declaração de rendas do cônjuge ESER AMERICANO DA COSTA.

Questionou que a doação em espécie feita para STELA DE GOES AMERICANO DA COSTA, na verdade, se trata da meação, parte que lhe cabia por força do regime de casamento, identificada, por equívoco, na ficha de doação da declaração de rendas por ser inapropriado o formulário específico; a doação de R\$229.892,05 consignada em favor de sua filha, STELLA MARIA DE GOES AMERICANO DA COSTA, quando o correto seria R\$91.192,05.

Considerando que se trata de matéria eminentemente jurídica e que a legislação do Estado da Bahia (Lei nº 4.826/89), atribuiu responsabilidade por solidariedade ao doador (o contribuinte de fato é o donatário), a dificuldade da cobrança, no caso em concreto, permanece, tendo em vista o falecimento do doador. O órgão Julgador solicita à Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado, que emita parecer manifestando o seu entendimento acerca da matéria.

Diante de tais pressupostos e examinando os autos do Processo, verifico que foi juntada aos autos cópia da Escritura Pública de Inventário e Partilha do Espólio de ESER AMERICANO DA COSTA, lavrada em 18.01.2010 (fls.37/38), com a adjudicação dos bens deixados em razão do seu

falecimento, em 09 de janeiro de 2009, (fl. 34): uma casa residencial, avaliado em R\$354.000, depósito em conta do Banco do Brasil, no valor de R\$51.414,85, totalizando R\$405.414,85.

A partilha foi feita em favor da cônjuge sobrevivente (50%), STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA; para cada filho (12,5%) STELLA MARIA GOES AMERICANO DA COSTA, JOSÉ AMERICANO DA COSTA, MARIA LÚCIA AMERICANO DA COSTA CRISTOPH e NICE MARIA AMERICANO DA COSTA.

Não tendo obrigações assumidas pelo "*de cujus*", e abatida a meação, de direito da cônjuge sobrevivente, as partes apresentaram o cálculo do imposto "*causa mortis*" sobre um valor de R\$202.707,43, que aplicando a alíquota de 4%, em decorrência de herança entre mãe e filhos, conforme previsão da Lei nº 4.826/89, importando ITD de R\$8.108,30 (fl. 37v).

Sabe-se, e nos termos do Parecer exarado pela Procuradoria Geral desse Estado, que na sucessão *causa mortis* haverá responsabilidade tributária do espólio, pelos tributos devido pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, conforme art. 131 do Código Tributário Nacional - CTN. Até a data da partilha ou adjudicação, o sucessor e o cônjuge meeiro, serão responsabilizados pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus*, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão da meação ou do legado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos na época em que o falecido, o espólio deverá ser responsabilizado pelo pagamento dos tributos por ventura devidos; quanto aos fatos geradores ocorridos após a abertura da sucessão, mas, anterior à partilha, sucessores e conjugue meeiro são responsáveis pelos débitos tributários contraídos pelo espólio, no limite do quinhão herdado.

Conforme estabelece o art. 192 do CTN, não pode ocorrer a partilha ou adjudicação sem que haja prova da quitação de todos os tributos relacionados aos bens do espólio. Caso isso ocorra, a cobrança recairá sobre os bens dos sucessores e do conjugue meeiro, proporcional a respectiva herança.

No presente caso, o Auto de Infração em apreço foi lavrado em desfavor de ESER AMERICANO DA COSTA, em 29.12.2014, com fato gerador ocorrido em 31.12.2009, após o seu falecimento, em 09.01.2009, e a conclusão da partilha de bens em 18.01.2010.

Extrai-se, portanto, que a autuação deveria ser lavrada aos seus herdeiros, na medida das forças da herança. Ineficaz é o lançamento tributário efetuado em nome de pessoa já falecida, considerando que não poderia exigir o imposto dos seus herdeiros, conforme tem decidido os tribunais do país. (TJ-RS Agravo de Instrumento AI 70046368536, publicado 20.01.2014).

Ademais, conforme o estabelecido no artigo 131 do CTN, não se afigura possível a manutenção da exigência consubstanciada no Auto de Infração sob exame em nome de ESER AMERICANO DA COSTA. Os valores deveriam ser exigidos dos herdeiros, porque como donatários de tais negócios jurídicos, assumiram a posição de contribuintes e deveriam responder pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus*, nos limites do quinhão que lhes tenha cabido por herança.

De fato, a existência da pessoa natural se extingue com o advento *morte*, conforme disciplina o artigo 6 do Código Civil. A partir de então, não mais poderá lhe ser imputada a titularidade de quaisquer direitos. Incabível, pois, a lavratura do presente Auto de Infração.

Apenas a título de esclarecimentos e com relação ao pedido para a exclusão da exigência da parcela de doação relacionada à STELLA DE GOES AMERICANO DA COSTA, R\$366.741,66, restou provado nos autos, que a mesma é meeira, isto é, dona da metade ideal do patrimônio comum do casal, a que faz jus cada conjugue. Ainda que não se tratasse de meação apurada num processo de inventário, mas de uma espécie de "transferência patrimonial" entre conjugue, no que diz respeito aos bens integrantes do patrimônio do casal, não há sentido falar em doação e, conseqüentemente, em incidência do ITD. A própria jurisprudência do CONSEF tem se posicionado nesse sentido.

Posto isso, é nulo o presente lançamento de ofício, porque lavrado em face de pessoa falecida, em

vez de estar direcionado aos sucessores. Mesmo a impugnação feita por um dos herdeiros não convalida o correto sujeito passivo, considerando a diversidade de herdeiros e quinhão cabíveis na partilha da herança de ESER AMERICANO DA COSTA.

A autoridade fazendária deve examinar a possibilidade de efetuar novo lançamento, observando os prazos decadenciais previstos no artigo 173 do CTN.

O Auto de Infração é NULO.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **281392.0054/14-9**, lavrado contra **ESER AMERICANO DA COSTA**. Recomenda-se a autoridade fazendária examinar a possibilidade de efetuar novo lançamento, observando os prazos decadenciais previstos no artigo 173 do CTN.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR