

A. I. N° - 092579.0118/23-0
AUTUADO - EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S.A.
AUTUANTE - JOÃO VÍTOR PROFETA ALVES
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/07/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0115-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. Operações interestaduais com produtos submetidos à sistemática da Antecipação Tributária Total. Comprovado nos autos que o Termo de Ocorrência Fiscal que desencadearia o procedimento não foi assinado pelo contribuinte, bem assim como o Auto de Infração lavrado. Recolhimento do imposto exigido realizado em momento anterior ao da ciência da lavratura do instrumento de lançamento. Infração insubstancial. Não acolhidas as arguições preliminares. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de agosto de 2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 33.922,72, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 054.005.010. Falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação tributária total, em aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação interna no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Informa o autuante: *“Falta de recolhimento do ICMS ANTECIPAÇÃO antes da entrada no território da Bahia, em aquisição proveniente de outra Unidade da Federação, de produtos adquiridos por farmácias e drogarias, enquadradas no ANEXO I DO RICMS/BA, constatados nos DANFES nº 192.879, 192.878, 192.877, 192.880, 192.881, 192.882, 192.883, 192.884, 192.885 e 192.886 por sujeito passivo que se encontrava em situação fiscal de descredenciamento com restrição de crédito tributário inscrito em Dívida Ativa na data da ocorrência do fato, conforme Termo de Ocorrência Fiscal nº 2174491148/23-3, anexo ao processo”.* (Redação e grafia originais).

A autuada, por sua advogada, constituída nos termos do documento de fl. 60, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 38 a 40-v, no qual, após resumir os fatos, aponta que o Auto de Infração em questão está eivado de nulidades, a saber:

- a)** O descredenciamento do contribuinte junto à SEFAZ/BA, que acabou gerando a exigência do recolhimento antecipado do ICMS-ST, ocorreu sem que lhe fosse oportunizado o exercício da ampla defesa e contraditório, só vindo a tomar conhecimento de tal fato no momento da autuação;
- b)** É indevido o descredenciamento com fundamento na existência de inscrição em dívida, por se tratar de evidente método de sanção política;

Fala ser detentor de credenciamento junto à SEFAZ/BA, que o permitia pagar o ICMS-ST relativo à aquisição de mercadorias provenientes de outros Estados de forma diferida e não no exato momento da entrada das mercadorias em território baiano.

Ocorre que tal credenciamento foi unilateralmente revogado pela SEFAZ/BA, sem qualquer espécie de comunicação prévia, muito menos a instauração de competente processo administrativo, o que inevitavelmente afeta a legalidade de tal procedimento, já que não foram

assegurados ao Contribuinte o direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa, consagrados constitucionalmente, vilipendiando, assim, a norma insculpida no artigo 5º, LV da CR/88, reproduzido.

Aponta que atitude semelhante do Fisco baiano já foi por diversas vezes rechaçada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, como comprovam as ementas de julgados da Apelação Cível, Processo nº 8000784-84.2017.8.05.0079, Relatora Desembargadora Maria da Purificação da Silva, publicado em 07/11/2019 e Apelação Cível Processo nº 0003512-75.2011.8.05.0103, Relatora Desembargadora Heloisa Pinto de Freitas Vieira Graddi, publicado em 20/05/2015.

Vê, pois, que a notificação prévia ao contribuinte é um passo fundamental para que este possa exercer o seu direito de defesa e manifestação diante de quaisquer atitudes da administração, especialmente as unilaterais, como ocorre quanto ao ato de descredenciamento.

Fala que como o não pagamento da antecipação do ICMS-ST apontado como causa para a presente autuação só ocorreu porque se encontrava com o credenciamento suspenso, obviamente que, em sendo reconhecida a ilegalidade do ato que levou a tal situação, cai também por terra o motivo que gerou este lançamento, pois o contribuinte teria o direito de diferir o pagamento do ICMS-ST após a entrada da mercadoria em território baiano, o que o fez, considerando que no dia do pagamento de sua apuração mensal o credenciamento já havia sido novamente habilitado e não havia ciência da presente autuação.

Em vista do exposto, considera imperativo que este Conselho Fazendário aja prontamente para corrigir os efeitos prejudiciais do procedimento inadequado descrito acima e, reconhecimento que o descredenciamento do Contribuinte se deu de forma ilegal, seja cancelada a autuação ora impugnada, dada a sua evidente nulidade, considerando os fundamentos acima apresentados.

Destaca que o Fisco já tem arraigado o hábito de utilizar expedientes ilegais e abusivos para forçar o contribuinte a adotar determinado comportamento, subtraindo com tal conduta o inderrogável direito de defesa assegurado no patamar constitucional e neste sentido traz lição de Hugo de Brito Machado em trecho copiado.

Aponta que os Tribunais Superiores têm rechaçado aquela nefasta prática fiscal, como a Súmula 70 do STF no sentido de que *“É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo”*.

Com efeito, sob o pretexto de regular o credenciamento para deferimento do pagamento do ICMS-ST perante o Fisco Estadual, este acabou editando norma que documenta e oficializa mais uma prática de sanção política contra os contribuintes, na medida em que prevê que a existência de débitos em dívida ativa é motivo para o descredenciamento peremptório e automático dos contribuintes previamente credenciados, arremata.

Enaltece que a Justiça Estadual, em situações semelhantes vem dando acolhida a idênticos pleitos dos contribuintes, determinando a *incontinenti* liberação de mercadorias apreendidas. Nesta direção, traz como exemplo, a ementa de julgado transcrita, de lavra do Tribunal de Justiça do Tocantins, Reexame Necessário, Número do Processo nº 8002769-26.2020.8.05.0001, Relator José Luiz Pessoa Cardoso, publicado em 28/04/2021.

Examinando a situação fática com que se deparou, percebe, sem esforço algum, que o Estado da Bahia, criou sanções políticas para o fim de compelir o contribuinte a pagar tributo, independentemente de sua regularidade, situação que não pode voltar a acontecer.

Confia na atuação deste Conselho para, reconhecendo a ilegalidade do ato que promoveu o seu descredenciamento apenas com base na simples existência de uma inscrição em dívida ativa, declarar que tal ato reveste-se de ilegalidade e, assim, reconhecer que, no momento da entrada das mercadorias objeto desta autuação no território baiano, o contribuinte fazia jus ao deferimento do ICMS-ST, o que, por consequência, leva ao reconhecimento da inexistência de justa causa para a presente autuação.

Diante de todo o exposto, requer:

- a) Que o presente Auto de Infração seja declarado nulo de pleno direito, de acordo com o exposto;
- b) Que possa provar as suas alegações ao longo do andamento deste processo, inclusive mediante a juntada de outros documentos e/ou informações ainda não apresentados/elaborados, assim como garantindo a sua intimação por ocasião do julgamento do presente feito, para fins de sustentação oral de suas razões;
- c) Que todas as intimações e/ou notificações relativas ao presente feito sejam enviadas aos advogados constantes do instrumento procuratório em anexo, no endereço ali indicado, sob pena de nulidade.

Informação Fiscal prestada pelo autuante à fl. 64, esclarece, após indicar o resumo da defesa, que analisando a mesma, não pode constatar nada que maculasse o lançamento do crédito tributário.

Afirma que a hipótese de descredenciamento para o recolhimento até o 25º dia do mês subsequente possui previsão legal no estado da Bahia e está em consonância com a ordem legal e constitucional.

Conclui registrando discordar dos argumentos apresentados e considerar a procedência total do lançamento, conforme consulta presente na fl. 05, que atesta a condição de descredenciamento do autuado no momento da lavratura do Auto de Infração.

Em 11/03/2024 o sujeito passivo protocolou requerimento (fls. 67 e 68), no qual se manifesta no sentido de que embora as razões de que demonstram a ilegalidade da situação de descredenciamento que levou à lavratura do Auto de Infração já foram demonstrados na impugnação apresentada, neste momento procura apresentar e comprovar ser fato que o débito de ICMS da operação que embasa a autuação foi devidamente quitado no momento da apuração mensal do período a que a operação se refere.

Aponta que isto só ocorreu porque a intimação quanto à lavratura do presente Auto de Infração somente se deu tarde, quando já escoado o prazo regulamentar para a transmissão da apuração mensal e seu respectivo recolhimento, o que pode ser facilmente verificado pelo mero confronto entre as datas de transmissão da apuração mensal, do pagamento do DAE correspondente e do registro da intimação da autuação no Domicílio Tributário Eletrônico do contribuinte, conforme consta nos documentos ora anexados.

Com isso, independentemente da apreciação das questões de direito acima aventadas na presente impugnação, diz ser fato inegável que o imposto devido na operação que embasa a presente autuação já foi efetivamente recolhido ao Tesouro Estadual, de modo que a mesma deve ser imediatamente revista para excluir do seu escopo o valor principal do crédito tributário autuado, que inclui não só valor do ICMS antecipado, como também do adicional do Fundo de Pobreza exigido pelo Fisco estadual.

A fim de comprovar a alegação de quitação parcial mencionada acima, junta nesta oportunidade os seguintes documentos: planilha de cálculo do ICMS antecipado devido no mês de referência da operação ora discutida, a qual nela se encontra computada; as guias e comprovantes de pagamento do ICMS e do Fundo de Pobreza relativos a tal apuração.

Ressalta que, em razão de o recolhimento corresponder ao valor global de todas as operações ocorridas no mês de referência, não há como juntar guia de arrecadação e comprovante de pagamento que correspondam exatamente ao valor autuado. Porém, é fato que a operação autuada teve o devido recolhimento relacionado no período correto, conforme demonstra a planilha de apuração de ICMS acima mencionada.

Ante tais considerações, reafirma não haver dúvida de que o valor do principal lançado por meio deste Auto de Infração (ICMS + FEECP) já se encontrava quitado quando da sua comunicação ao Contribuinte, o que impõe a revisão do lançamento, de modo a remanescer no presente processo

apenas o debate acerca da imposição da multa punitiva aplicada, a qual deverá, ao fim, ser também afastada em razão das questões de direito discutidas na Impugnação.

Foram os autos encaminhados pelo órgão de preparo em 11/03/2025 (fl. 63), e distribuídos a este relator em 16/04/2025 (fl. 76), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização no trânsito de mercadorias, relativa à cobrança de ICMS, acrescida de multa, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Ocorrência Fiscal nº 217449.1148/23-3, em 28/08/2023, de acordo com o documento de fls. 07 a 09, que não se encontra assinado pelo detentor das mercadorias ou preposto da empresa autuada.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 04 a 06 e 10 a 32 dos autos.

Já a ciência do lançamento, ocorreu em 16/10/2023, através do Domicílio Tributário Eletrônico, de forma tácita, do Documento nº 925790118230 (Intimação Notificação Fiscal Nº 925790118230), conforme fl. 34, diante do fato de não constar no Auto de Infração qualquer assinatura dando ciência dos seus termos.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analizando primeiramente as questões preliminares suscitadas pela defesa, inicio pela arguição de nulidade, pelo fato de não lhe ter sido oportunizado o exercício do direito de ampla defesa e contraditório, somente sabendo do descredenciamento quando da autuação.

Inicialmente, lembro que o credenciamento é um contrato firmado entre a administração tributária e os contribuintes do ICMS, como forma de, visando a simplificação e otimização das práticas tributárias, estender o prazo temporal para o recolhimento do ICMS em situações nas quais o recolhimento deveria ocorrer quando da entrada de mercadorias no território do estado, em operações interestaduais, sujeitas a sistemática de antecipação parcial ou total do ICMS.

Ou seja: é uma concessão ou benefício fiscal, sendo a sua adesão voluntária pelos contribuintes.

A atribuição da responsabilidade tributária se encontra disposta no artigo 8º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária".

Como visto, a regra, e bem explicita na norma legal é o recolhimento do imposto “na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado... mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Com o credenciamento, concedido pela Administração Tributária, a pedido do contribuinte, mediante Termo de Acordo, o prazo para tal recolhimento passa para o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estado, em evidente benefício para o mesmo, pois a Fazenda Pública posterga o recebimento dos valores do imposto.

A concessão de tal mecanismo funciona tal qual um contrato de adesão, sendo que em relação aos contratos, o Código Civil reza em seu artigo 422 que as partes contratantes ajam com lealdade, honestidade e confiança em todas as etapas do contrato, desde o momento da negociação até após eventual término da relação contratual.

Tal obrigação de boa-fé objetiva buscar garantir um comportamento leal e justo entre as partes, evitando que uma delas se beneficie em detrimento da outra, vindo a ser norma de ordem pública, ou seja, não pode ser afastada pela vontade das partes.

Ressalto que a violação da boa-fé objetiva pode gerar responsabilidade civil e danos, dependendo do caso concreto.

Possui ainda o credenciamento o caráter de contrato por adesão, ainda que não esteja adstrito a relação de consumo, diante do fato de ter as suas cláusulas preparadas por uma das partes, no caso, a Administração Tributária, sem que a outra parte (contribuinte) possa alterá-lo em seus termos.

No caso concreto, o credenciamento traz em si, além da vantagem de dilação do prazo para recolhimento do ICMS, limitações e condições pelas quais não poderá ser concedido ou revogado, momento em que se dá o descredenciamento, como a possibilidade de ser credenciado o estabelecimento que tenha menos de seis meses de funcionamento e a inscrição de débito do contribuinte em dívida ativa, esta última, caso dos presentes autos.

A inscrição em dívida ativa é imediatamente comunicada ao contribuinte, para que o mesmo possa adotar as medidas econômicas e jurídicas necessárias, não sendo crível a assertiva defensiva quanto ao seu desconhecimento e a arguição de cerceamento do direito de defesa.

Ademais, as decisões judiciais trazidas, ainda que devam ser respeitadas, não vinculam o julgador em relação à matéria ora discutida, vez ter o autuado prévio conhecimento das condições e circunstâncias para a concessão e cassação do credenciamento.

E mais: questiona-se não ter a empresa autuada, por seu grande porte e abrangência nacional, visto, quando da adesão ao credenciamento, as condições que agora invoca a seu favor, apenas as vantagens, inclusive quanto a aplicação de sanção política, que não tenho como caracterizada, vez não ser medida coercitiva que restringiu direitos ou a atividades econômica do sujeito passivo, sabidamente devedor do imposto para forçar o seu pagamento, apenas o fez cumprir com a regra geral quanto ao prazo de recolhimento já mencionada acima.

Neste ponto, cabe se frisar que não houve interdição do estabelecimento ou apreensão da mercadoria, sabidamente práticas já repelidas pelo Poder Judiciário, apenas a aplicação da regra geral, pela quebra unilateral do acordo firmado quando do credenciamento, pela inscrição de débito do contribuinte em dívida ativa, sequer qualquer cerceamento de direito de defesa ou exercício do contraditório, tal como alegado.

Por tais razões, rejeito as arguições trazidas a título de preliminar.

Adentrando na análise do mérito, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação se prende unicamente a verificação quanto ao fato de a empresa autuada estar ou não credenciada para dilação do prazo para recolhimento do imposto, bem como o seu recolhimento tempestivo.

Lembro, ainda que quando da ciência do credenciamento concedido, em atenção a pleito formulado pelo contribuinte, como já firmado anteriormente, o mesmo toma pleno e total conhecimento de todos os requisitos para a sua manutenção, inclusive a ausência de processo inscrito na dívida ativa.

Como se percebe, reitero ser um contrato de adesão firmado entre o contribuinte e o estado, não sendo lógico que ao requerer e ter concedido o credenciamento o sujeito passivo tenha observado apenas e tão somente os benefícios que lhe adviriam do credenciamento, inclusive quanto a dilação de prazo para recolhimento do imposto, desprezando as ilegalidades ora alegadas e que constariam do contrato firmado, somente vindo neste momento a argui-las.

Não pode, pois, alegar neste momento qualquer desconhecimento quanto aos termos ali contidos.

De plano, a partir da análise dos documentos e elementos que compõem o feito, entendo que o lançamento em comento não pode prosperar.

E justifico:

Inicialmente observo que apesar de o Termo de Ocorrência Fiscal ter sido lavrado em 28/08/2023, se encontra ausente qualquer assinatura da empresa autuada, quer por representante legal ou preposto, no caso, o transportador que conduzia as mercadorias autuadas, cuja documentação de identificação se encontra à fl. 31.

Lembro que o artigo 28, do RPAF/99, explicita quanto aos Termos e demais atos que fundamentam ou instruem a ação fiscal:

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

(...)

IV-A - Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos”.

Por outro lado, a lavratura do Auto de Infração ocorreu no dia imediatamente posterior, também sem qualquer assinatura do contribuinte ou seu representante, dando ciência do mesmo, como se observa na peça exordial do lançamento.

Já a regular intimação do sujeito passivo quanto ao Auto de Infração lavrado, se deu em 16/10/2023, como consignado à fl. 34, quase dois meses após a sua lavratura, prazo elástico, reconheço.

Assim, constatado está que Termo de Ocorrência Fiscal, desprovido de qualquer assinatura por parte do autuado, se apresenta como documento inservível para determinar o início da ação fiscal, ou seja a lavratura ocorrida, apesar de ter sido antes do recolhimento da operação acobertada, por parte do contribuinte, não pode ser considerado para efeito de cobrança, diante do fato de que apenas em momento muito posterior ter sido cadastrada nos sistemas da SEFAZ/BA, quando, então passou a ter validade jurídica.

O entendimento pacificado, inclusive junto ao Poder Judiciário, é o de ser necessária e essencial a ciência do lançamento tributário ao sujeito passivo, para fins de sua validade e eficácia, com o intuito de lhe possibilitar o exercício do direito de defesa e a instalação do contraditório.

Neste ponto, pertinente citar-se Decisão da Segunda Turma do TRF-4 quando da apreciação da Apelação Cível nº 2009.72.00.002528-6/SC, julgado em 20/10/2009, tendo como Relator o Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, no seguinte sentido, de acordo com sua Ementa:

“1. O prazo para interposição de defesa administrativa é de trinta dias, a contar da data da ciência do

contribuinte do auto de infração que, no caso em tela se deu em 18.08.2008, data em que foi encerrada a fiscalização e lavrado o auto de infração.

2. O erro material de registro pela administração não invalida o ato de lançamento da data de 18.08.2008, pelo contribuinte, que atesta a sua ciência da lavratura do auto de infração”.

Ademais, quando do momento da ciência do lançamento realizado, o contribuinte já havia recolhido o imposto correspondente à operação lançada, na apuração do imposto feita, ou seja, ocorreu em momento anterior ao da ciência do contribuinte quanto a autuação, tal como comprovam os documentos de fls. 69 a 73, eis que datados de 25/09/2023.

Desta maneira, diante do longo lapso temporal em que o sujeito passivo não foi informado da autuação, o recolhimento do imposto realizado pelo mesmo em setembro de 2023, se apresenta como lícito e válido, havendo de ser considerado pelo julgador.

Quanto à solicitação da defesa para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática.

Com tal implementação, as outras formas de contato direto entre a Administração Tributária e os contribuintes perderam totalmente sentido.

Com base em tais premissas, tenho o Auto de Infração como INSUBSTANTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 092579.0118/23-0, lavrado contra **EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S.A.**

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR