

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.902/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000704744-17
Impugnação: 40.010143597-40, 40.010143599-01 (Coob.), 40.010143598-21 (Coob.)
Impugnante: DBV Brothers Ltda
IE: 001957326.00-18
Gabriela de Lima Cruz (Coob.)
CPF: 058.692.116-89
Jaqueline Lima Cruz (Coob.)
CPF: 012.988.146-50
Proc. S. Passivo: Igor Anício de Godoy Mendes Correa/Outro(s)
Origem: P.F/Martins Soares - Manhuaçu

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da conta "Caixa", saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em virtude de constatação de saldos credores na conta "Caixa", no período de outubro e novembro de 2014, agosto e setembro de 2015, janeiro a março de 2016, caracterizando saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" ambos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000.015.624.84 (fls. 03); Auto de Infração-AI (fls. 05/07); Anexo I - Contrato de Constituição e alterações (fls. 09/33); Anexo II - Registros na JUCEMG (fls. 35/44); Anexo III - livro Caixa do período de 01/01/14 a 30/06/16 (fls. 46/72); Anexo IV - Planilha de análise mensal de fluxo de Caixa anos 2014/2015/2016 (fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

74/100); Anexo 5 – Planilha de análise mensal de fluxo de Caixa consolidada “memória de cálculo” (fls. 102);

Inconformada, a Autuada e Coobrigadas apresentam, tempestivamente e por procuradores constituídos, Impugnação às fls. 110/117, acompanhada dos documentos de fls. 118/173.

A Repartição Fazendária, mediante Ofício nº 092/2017, intima a Autuada a sanar irregularidades de cunho processual (fls. 177).

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 182 e anexa os documentos de fls. 183/189.

A Fiscalização manifesta-se pelo não seguimento da impugnação por constatar irregularidade de representação (fls. 191/192).

A Repartição Fazendária, mediante Ofício nº 109/2017, cientifica a Autuada do não seguimento da impugnação (fls. 194).

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 197/201 e acosta os documentos de fls. 202/208.

A Fiscalização ratifica a manifestação pelo não seguimento da impugnação, (fls. 210/202).

A Divisão de Atendimento, Triagem e Publicação do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG), remete os autos à Administração Fazendária para ratificação da decisão que mantém o não seguimento da impugnação, nos termos do art. 124, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), bem como os itens 3.6, 3.8 e 3.9 do Manual da Superintendência de Fiscalização – SUFIS (fls. 221).

A Administração Fazendária emite Parecer de fls. 222/224 retificando seu entendimento e colaciona os estratos da SICAF de fls. 225/227.

Mediante Ofício nº 160/2017, comunica à Autuada a reforma da decisão de não seguimento da impugnação, (fls. 228).

A Divisão de Atendimento, Triagem e Publicação do CC/MG, remete os autos à Administração Fazendária para juntada de comprovante de intimação da Autuada referente ao Ofício nº 160/2017 (fls. 230).

A Repartição Fazendária junta os Avisos de Recebimento (AR) de fls. 231/232).

Regularmente cientificada, a Impugnante manifesta-se às fls. 234 e anexa aos autos o documento de fls. 235.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 236/248.

DECISÃO

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui a nulidade do lançamento por não restar demonstrada, especificamente, a infringência que teria levado à sua lavratura e por não haver

descrição das supostas operações de saídas de mercadorias, em relação às quais não teriam sido emitidos os respectivos documentos fiscais.

No entanto, ao contrário de sua afirmação, o lançamento em apreço foi efetuado com todas as formalidades exigidas pela legislação, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e indicação expressa dos dispositivos legais infringidos e dos que cominam as penalidades aplicadas.

Outrossim, a Impugnante compreendeu a acusação fiscal completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda minuciosamente todos os aspectos relacionados com as operações objeto da autuação.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em virtude de constatação de saldo credor na conta “Caixa”, no período de outubro e novembro de 2014, agosto e setembro de 2015 e janeiro a março de 2016, caracterizando saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” ambos da Lei nº 6.763/75.

Devido à existência de saldo credor na conta “Caixa”, após recomposição, a Fiscalização utilizou-se da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei Estadual nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

Já o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, descreve a presunção de omissão de receita em seu art. 281 e estabelece as consequências do procedimento no art. 282, *in verbis*:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 12, § 3°, e Decreto-Lei n° 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1°, inciso II).

As Impugnantes alegam que o simples fato do livro caixa registrar saldo credor não significa que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal e que a presunção prevista no art. 194, § 3° do RICMS/02 não dispensa a Fiscalização de fundamentar e motivar o ato administrativo.

Entretanto razão não lhes assiste, como adiante se verá.

É inegável que a questão posta nos presentes autos trata-se de uma presunção. Entretanto, essa presunção não é absoluta e pode ser refutada por provas pela Impugnante.

Cumprе destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova, quando, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o pagamento do tributo devido.

A Autuada interpretou, contrariamente à ciência contábil, que saldo credor na conta caixa significa superávit, ou seja, disponibilidade de recursos financeiros.

Ao contrário, saldo credor significa “caixa negativo”, provocado por omissão de escrituração de receita. Caixa” ou “equivalente de caixa” ou “disponibilidade” são contas ou grupo de contas do ativo e, nesta condição, tem saldo naturalmente devedor. Ou seja, estas contas (sempre) devem ter saldo devedor ou zero.

Como bem destacado na manifestação fiscal, se uma empresa tem saldo devedor da conta caixa de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por exemplo, não quer dizer que ela deva esta quantia, ao contrário, ela tem este valor no caixa à disposição. No fluxo de caixa ou de disponibilidade, há entradas e saídas de caixa. Quando há entrada, debita-se a conta caixa e quando há saída, credita-se a conta caixa.

Mais uma vez, a título de exemplo, suponha-se que no início do período, (que pode ser dia, semana, mês, ano), apresente saldo devedor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) no caixa e durante o período ocorrer entrada (débito) de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) e saída (crédito) de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). O saldo final será devedor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), conforme demonstrado a seguir:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- saldos devedores (S/D): R\$ 10.000,00 + R\$ 70.000,00 = R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

- saldo credor (S/C): R\$ 30.000,00 (trinta mil reais);

- saldo final (S/D): R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

Logicamente não existe saldo credor da conta caixa, pois não existe dinheiro negativo. Portanto, saldo credor da conta caixa é uma ficção. Ou há dinheiro em tesouraria ou não há dinheiro. Não existe caixa negativo.

Por conseguinte, se o sujeito passivo, contabilmente, lançar mais créditos do que os débitos acrescidos do saldo devedor inicial, o saldo final da conta caixa tornar-se-á, indevidamente, credor.

Isso acontece quando a empresa faz os diversos lançamentos contábeis na conta caixa, tais como pagamento a fornecedores (crédito), pagamento de funcionários (crédito), integralização de capital social (débito), mas não lança parte da receita de vendas que seria a débito na conta caixa.

É justamente isso que foi demonstrado neste Auto de Infração, mais saídas de caixa do que entradas, acrescidas do saldo inicial.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo. E está fundamentada, também, no § 3º do art. 194 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, *in verbis*:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Nota-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante reiterar que a utilização de presunção pela Fiscalização não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido contrário ao fato presumido, mas, sim, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção fiscal.

Sobre a questão, a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim se manifesta:

"Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o

contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

O ônus da prova é, portanto, da Impugnante, a qual poderia ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos a prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, mas tal prova não foi produzida pela Empresa.

Importante destacar-se a regra contida no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que assim estabelece:

Art. 136 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacompanhada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Dessa forma, a Fiscalização agiu corretamente em utilizar-se da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando todos os saldos credores da conta “Caixa”, apurados após as glosas efetuadas, como provenientes de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

A Defesa sustenta ainda que a presunção não dispensa a autoridade lançadora de fundamentar e motivar o ato administrativo.

Todavia razão não lhes assiste.

Ora, a fundamentação da autuação está amplamente elencada no campo “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração e a motivação está expressa no campo “Relatório”.

Destaca-se que, em atendimento ao Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000015624.84 (fls. 02), a Contribuinte apresentou livro Caixa (fls. 46/72) e cópias do citado livro (fls. 135/142).

A Fiscalização, com fundamento nos lançamentos efetuados pela Contribuinte no livro Caixa apresentado e, também, às cópias juntadas aos autos pela Contribuinte, elaborou as planilhas de fluxo mensal de caixa, mês a mês, comprovando a existência de saldo credor na conta Caixa nos meses de outubro e novembro de 2014, agosto e setembro de 2015, janeiro a março de 2016.

Ressalte-se mais uma vez que o PTA esteve a todo momento à disposição da Contribuinte na AF de Manhuaçu.

Foi feita a apuração da conta Caixa da Autuada desde o início da constituição da empresa, com integralização do capital social no valor de R\$40.000,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(quarenta mil reais), lançado a débito na conta caixa, conforme consta no contrato social de fls. 09/10.

Registra-se que apesar de a Contribuinte possuir inscrição estadual desde 08/05/12, iniciou suas atividades de 18/02/14, conforme tela SIARE acostada às fls.244 da manifestação fiscal.

Razão não assiste à Defesa no tocante ao argumento de que a Fiscalização não confrontou o livro Caixa com os livros Registro de Inventário, Razão ou Diário.

Cumprir destacar que, ao Fisco coube comprovar o saldo credor na conta Caixa, situação esta que, por presunção, faz provar a saída tributada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Verifica-se, portanto, que cabia à Autuada fazer prova em contrário, mas não o fez.

Da análise da conta Caixa da Contribuinte, a Fiscalização elaborou a Planilha de mensal de fluxo de caixa nos anos de 2014/2015/2016 (fls. 74/100) e a Planilha de análise mensal de fluxo de caixa consolidada – “memória de cálculo (fls. 102), apresentando todos os detalhes do cálculo efetuado, com saldo do mês anterior, valores de débito, de crédito, além do valor da omissão de receita, valor do imposto devido e penalidades.

Reitera-se que todos os dados constantes nas planilhas foram extraídos exclusivamente dos lançamentos efetuados pela Contribuinte no livro Caixa, sendo improcedente a alegação de que não pôde se defender porque não teve acesso às planilhas, já que foi a própria Contribuinte que forneceu os elementos para a elaboração das referidas planilhas.

Todos os dados referentes às “entradas” e “saídas” consideradas na apuração do saldo credor da conta Caixa no período de 02/14 a 04/16 representam a cópia fiel do que foi escriturado pela Contribuinte.

Lado outro, as Impugnantes não trouxeram aos autos elementos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar a apuração efetuada pelo Fisco.

A Contribuinte não comprovou e tampouco justificou qual a razão de possuir saldo credor em sua conta Caixa.

As notas fiscais emitidas e escrituradas no livro Registro de Saída, apresentadas pela Contribuinte, correspondem aos mesmos lançamentos do livro Caixa e nada acrescentam em sua defesa nem tampouco fazem prova a seu favor.

O fato alegado de que todas as entradas de caixa são decorrentes de vendas e que estas foram levadas à conta gráfica de apuração do ICMS não agrega informação.

O Auto de Infração em exame decorre das vendas que não foram escrituradas no livro Caixa e não foram levadas à conta gráfica de apuração do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa situação é que provocou o saldo credor, comprovado por metodologia tecnicamente idônea, que, por presunção, prova a saída desacobertada de documento fiscal.

Conforme análise dos documentos juntados pela Contribuinte na Impugnação às fls. 143/170, verifica-se que foram emitidas e escrituradas somente notas fiscais correspondentes aos lançamentos no livro Caixa, e portanto, corrobora a presunção de venda de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos períodos relacionados nas planilhas elaboradas pelo Fisco, em razão do saldo credor apresentado, conforme fls. 246/247 do Auto de Infração.

No mês de setembro de 2015, não apresentou o livro de Registro de Saídas (LRS), apesar de constar no livro Caixa diversos lançamentos de venda de mercadorias.

Ademais o documento fiscal próprio para acobertamento desta operação é a nota fiscal modelo 57 (CT) e não o modelo 55, que foi emitido.

Ressalte-se, ainda, que a Autuada não possui CNAE de prestação de serviço de transporte e sim, apenas de “fabricação de adubos e fertilizantes”.

Portanto, o que se verifica nestes autos é que a única defesa da Autuada é a alegação, em linhas gerais, de que ter saldo credor em sua conta Caixa não configura nenhuma irregularidade; que não significa que houve saída de mercadoria sem documento fiscal.

Ora, saldo credor de conta caixa presume saída desacobertada.

Presunção é prova admitida no direito, conforme art. 374, inciso IV do Código de Processo Civil - CPC

Outrossim, a Defesa não apresenta argumentos que justifiquem a existência de saldo credor na conta Caixa, inquestionavelmente comprovado pela Fiscalização mediante livro Caixa da Contribuinte, o que impõe a total procedência deste Auto de Infração, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

Por fim, a sustentação de que o saldo credor não faz presumir má-fé da Autuada não merece prosperar, pois a intenção do agente não foi analisada em razão do disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, examine-se:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Observa-se que a multa isolada aplicada atende ao princípio da reserva legal, uma vez que se encontra prevista na Lei Estadual nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Correta, portanto, a exigência do crédito tributário demonstrado às fls.102, constituído pelo ICMS, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" ambos da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a eleição das Coobrigadas para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 1º da Portaria nº 148/15, veja-se:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

PORTARIA SRE Nº 148, DE 16 DE OUTUBRO DE 2015 (MG de 17/10/2015 e retificada no MG de 20/10/2015)

Estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalização de Termo de Autodenúncia, de que trata o parágrafo único do art. 89 do RPTA.

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 89 do Decreto n° 44.747, de 03 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), RESOLVE:

Art. 1° Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia. (Grifou-se).

Verifica-se, pois, de todo o exposto, que restaram perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 15 de março de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Relator**

CS/D