

A. I. N° - 200571.0015/11-0
AUTUADO - RENAN ROCHA DE SOUZA
AUTUANTES - DIMAS ALVES MARINHO e JACKSON FERNANDES DE BRITO
ORIGEM - IFMT SUL
INTERNET - 07/05/2012

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0089-03/12

EMENTA: ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. A autuação contém vícios que afetam a sua eficácia, haja vista que não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização e a intimação do Auto de Infração ao sujeito passivo foi efetuada por edital sem qualquer indicação quanto à impossibilidade de intimação pessoal ou por via postal. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, que implique cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para determinar, com precisão a infração apontada. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/08/2011, refere-se à exigência de R\$30.715,74 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela falta de retenção do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte cadastrado como indústria, adquiriu matéria prima e as vendeu como mercadorias a terceiros, sem documento fiscal, aproveitando-se de sua condição de indústria para não se sujeitar ao pagamento do ICMS por antecipação nas entradas pelo regime de substituição tributária a que está sujeita a mercadoria comercializada.

O autuado apresentou impugnação às fls. 33 a 48 do PAF, alegando que o seu direito de defesa foi preterido porque não foram demonstrados de forma clara e precisa a base de cálculo e o roteiro de auditoria fiscal ou programa de fiscalização no âmbito das mercadorias em trânsito aplicado na apuração do tributo. Pede que seja decretada a nulidade da autuação, com base no art. 18, inciso II do RPAF/BA, dizendo que deveria receber todas as cópias dos documentos que embasaram o presente lançamento. Comenta sobre os princípios da ampla defesa e do contraditório, e diz que o número de vícios constatados na presente autuação fiscal é tão grande que optou por tratá-los em tópicos distintos. Diz que os autuantes, que trabalhavam em fiscalização de trânsito de mercadorias efetuaram apurações que recaíram sobre o período de janeiro a agosto de 2011. Salienta que a ação fiscal deve ser realizada com informação prévia sobre o objeto da fiscalização. Neste caso, deveria ser dada ciência ao autuado qual a natureza da ação fiscal que seria empreendida, que tipo de apuração e qual o período abrangido. Diz que não se pode afirmar que a ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração seja originária de uma operação intitulada como de trânsito de mercadorias. No caso de verificação sumária com roteiros específicos exigiria autorização por Ordem de Serviço, o que entende que não existiu, haja vista que o número da mesma não foi indicado no Auto de Infração.

Prosseguindo, o defendente cita o art. 196 do Código Tributário Nacional – CTN, que trata da necessidade de ser lavrado termo próprio no início dos trabalhos fiscais. Diz que o RPAF/BA, no seu art. 28, inciso I, prevê que a autoridade administrativa lavre o Termo de Início de Fiscalização, indicando sua finalidade e requisitos que vinculam o procedimento fiscal. Cita uma decisão da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, pela nulidade do Auto de Infração por falta do Termo de Início de Fiscalização.

Outra alegação de nulidade apresentada pelo defendant se refere às planilhas elaboradas pelos autuantes. Diz que não ficou claro em que se basearam os autuantes para afirmar que as saídas se deram para contribuintes localizados no Estado da Bahia. O autuado diz que é uma unidade produtiva inscrita na condição de microempresa optante pelo Simples Nacional, dispensado da manutenção de escrita fiscal, conforme estabelece o art. 408-C do RICMS/BA. Afirma que se percebe pelo simples compulsar dos documentos que os demonstrativos das “entradas de cimento” e “entradas de embalagens” foram confeccionados em 17/08/2011, antes do levantamento quantitativo das mercadorias estocadas (Declaração de Estoque) e da coleta de Notas Fiscais de Entrada e Saídas e do livro Registro de Inventário. Ressalta que a ação fiscal no trânsito de mercadorias é instantânea e incontínente, a materialidade do ilícito ocorre no momento em que é realizada a abordagem, e no presente caso, o procedimento adotado pela fiscalização foi realizado no próprio estabelecimento do autuado.

O defendant também alega que somente tomou conhecimento do Auto de Infração e dos demonstrativos, quase oitenta dias depois. Alega que a ciência do Auto de Infração não atesta a efetiva entrega dos demonstrativos acostados aos autos que serviram à formação da base de cálculo e do imposto lançado. Diz que o procedimento fiscal desatendeu o caminho traçado pelo legislador, maculando o devido processo legal, com prejuízo insanável ao contraditório e ampla defesa a ser exercida pelo sujeito passivo.

O defendant diz que apesar de atuar no ramo de indústria com elevado grau de complexidade em seu processo, os autuantes se basearam em singelos demonstrativos, calcularam o imposto, não informando a conversão do cimento consumido em argamassa, produto final da indústria autuada. Também alega que o Auto de Infração ainda traz mais um vício insanável, uma vez que embora as operações objeto do levantamento fiscal se reportem aos meses de fevereiro a agosto de 2011, os autuantes, ao invés de apurarem o imposto mensalmente, consignando no lançamento, como única data de ocorrência a do mês de agosto. Reproduz o art. 39, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/BA e diz que os autuantes se basearam para lavrar um Auto de Infração de Trânsito de Mercadorias em operações ocorridas de janeiro a agosto de 2011 para considerar o fato gerador ocorrido no dia da autuação. Afirma que os autuantes desconsideraram os inúmeros recolhimentos, dados que poderiam ser confirmados nos cadastros da própria Secretaria da Fazenda. Por fim, o defendant pede a nulidade ou improcedência do presente Auto de Infração, pugna pela realização de diligências, necessárias à plena elucidação das questões suscitadas; realização de perícia, para a qual protesta pela indicação de seu perito assistente, formulação de quesitos e suplementação de provas.

O autuante Eraldo Velame Filho prestou informação fiscal às fls. 53 a 59 dos autos. Esclarece que a ação fiscal que originou o presente auto de infração foi realizada pela Fiscalização Móvel em estabelecimento do Autuado para verificar denúncia efetuada através da INFRAZ/Brumado da venda de cimento sem documentação fiscal. Informa que o autuado adquiria cimento como matéria prima, sem substituição tributária, utilizava parte do cimento para produzir a argamassa e a maior parte, revendia por preço inferior ao de mercado, pelo fato de não haver o custo do ICMS relativo à substituição tributária, quando da aquisição do produto, e esta concorrência desleal motivou seus concorrentes a denunciá-lo. Informa que foi efetuada a contagem das mercadorias existentes no estabelecimento, relacionadas na declaração de estoque à fl. 07 do PAF. Diz que foi informado pelo titular da empresa autuada, Sr. Renan Rocha de Souza, que são produzidos três tipos de argamassa: “C1, com traço 50x300, o qual significa que 50 kg de cimento produz 300 kg de argamassa; C2, com traço 50x180, onde 50kg de cimento produz 180 kg de argamassa; e C3, com traço 50x120, onde 50 kg de cimento produz 120 kg de argamassa”. Diz que esta informação foi transcrita na declaração de estoque à fl. 7 do PAF, assinada pelo próprio titular da empresa. Que a partir dos dados fornecidos pelo defendant, foi efetuado levantamento do estoque de cimento, de argamassa e de embalagens existentes no estabelecimento naquela data, observando e quantificando os 3 tipos de argamassa. Após a arrecadação de documentos, foram elaboradas as planilhas de entradas de cimento e de embalagens, e das saídas de argamassa dos tipos C1, C2 e

C3 (fls. 9 a 25 do PAF). Em seguida, os dados de entradas foram condensados no demonstrativo da movimentação de materiais e as saídas de argamassas, foram condensadas em demonstrativo mensal de saídas. Posteriormente, os dados foram trabalhados no DEMONSTRATIVO DOS PRODUTOS FABRICADOS, chegando ao resultado constante no DEMONSTRATIVO DE DÉBITO FISCAL, onde aponta que 16.373 sacos de cimento adquiridos como matéria prima foram comercializados, sem o recolhimento do ICMS relativo à antecipação tributária. Quanto ao valor unitário de R\$ 14,00 por saco de cimento indicado e utilizado para cálculo do ICMS devido, apontado na planilha da fl. 9, diz que foi obtido através das 3 últimas compras do autuado, conforme NF-e's nº 161.992, 162.200 e 163.775. Para eliminar quaisquer dúvidas, informa que foram extraídas cópias dos mencionados DANFEs, sendo anexados ao PAF junto com a informação fiscal.

O autuante apresenta o entendimento de que argamassa é uma mistura basicamente entre areia fina e cimento, e que não existe complexidade na produção de argamassa. Diz que a produção dessa mercadoria, está diretamente relacionada à quantidade de cimento contida no produto e ao tipo da argamassa a ser produzida, ou seja, a quantidade de cimento é determinante para estabelecer a sua qualidade. Afirma que a defesa apresentada está assinada pelo Titular da empresa autuada, porém, efetuando sua leitura, há de verificar que na mesma contém fortes indícios de que foi elaborada por pessoa que conhece roteiros de auditoria, tipos de fiscalização, portarias internas de procedimentos fiscais (Port. 445 de 10/08/98), súmulas do CONSEF, RPAF, dentre outros. Entende que é recomendável que os julgadores façam mais de uma leitura da peça defensiva, para observar a linguagem, as expressões e até frases, com percepção crítica, analisando seu conteúdo e reflexão sobre tal situação. Afirma que a peça defensiva apresenta um misto de má-fé e esperteza, porque suscita nulidade do Auto de Infração, alegando não ter recebido cópias dos demonstrativos (fls 34 e 36), e mais adiante, busca descharacterizar as planilhas contidas no PAF (fls 39, 42 e 43). Pergunta, se o autuado não teve conhecimento ou não recebeu as planilhas, como poderia questionar o conteúdo das mesmas? Diz que embora o autuado declare que tomou ciência do PAF em 11/11/2011 (fls 33 e 41), consta no PAF que o autuado foi cientificado por edital, conforme fls 1 e 31 dos autos. Por conta desta forma de cientificação e pela alegação do deficiente, o autuante informa que será entregue mediante recibo, cópia do auto de infração e planilhas do mesmo, reabrindo o prazo de defesa, de acordo com os artigos 11 e 123 do RPAF.

Quanto à citada súmula 439 do STF, o autuante entende que a mesma determina que estão sujeitos a fiscalização quaisquer livros comerciais, tendo apenas como restrição a limitação de que os documentos fiscalizados tenham vínculo com o objeto da ação fiscal.

O autuante confirma que ação fiscal foi efetuada no estabelecimento do contribuinte, e que foi efetuada a contagem do estoque de mercadorias no local, quando foi lavrada a Declaração de Estoque (fl. 7). Que em relação ao livro Registro de Inventário e às notas fiscais de compras e vendas, foi lavrado o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos (fl. 6), estando ambos os documentos lavrados, assinados pelo titular da empresa autuada e pelo Contador. Assegura que foram atendidos os preceitos legais, inclusive o art. 26 do RPAF. Que foi efetuado um levantamento de estoque em exercício aberto, no período de janeiro a agosto de 2011, e que, para auditorias de estoque em exercício aberto, a data de ocorrência, é o dia da contagem do estoque, conforme art. 2º, Inciso II da Portaria 445/98. Também informa que no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, foi adotado como estoque inicial o constante no livro Registro de Inventário do dia 31/12/2010. O estoque final foi o encontrado no dia do levantamento, dia 18/08/2011. A partir daí foram verificadas e relacionadas nas planilhas, todas as compras de matéria prima (cimento) e embalagens, e vendas do produto argamassa.

Quanto à alegação de que ação fiscal que resultou no auto de infração seja originária de fiscalização de trânsito de mercadorias, argumenta que a normal legal (COTEB) autoriza aos Servidores Fiscais da SEFAZ, a constituírem crédito tributário, e os Agentes de Tributos Estaduais têm a prerrogativa de constituir crédito tributário decorrente de fiscalização no trânsito de

mercadorias e nos estabelecimentos de microempresas optantes do Simples Nacional. Assegura que não existe atribuição restritiva entre os Agentes de Tributos que fiscalizam o trânsito e Agentes de Tributos de estabelecimentos, assim como não existe restrição de Auditor Fiscal da INFRAZ para Auditor da INFIP. Também afirma que a Lei 7014/96 tipifica as infrações à legislação do ICMS, e isto é determinante para lavrar o auto de infração. Diz que no presente caso, foi comprovado que o autuado adquiriu mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem a antecipação do ICMS, com suposta destinação à indústria, porém, foi comercializada, conforme levantamento de mercadorias adquiridas como matéria prima (cimento), embalagens e mercadorias produzidas pelo mesmo (argamassa). Afirma que a alegação do autuado de que deveriam ser apresentadas as notas fiscais de saídas para comprovar a venda do cimento não procedente, porque estas notas fiscais são inexistentes, já que de acordo com a denúncia recebida e comprovada com o levantamento efetuado, o autuado não emite notas fiscais das saídas do cimento.

Em relação à data de 17/08/2011, contida nas planilhas Demonstrativo das Entradas de Cimento (fl. 9) e Demonstrativo das Entradas de Embalagens (fl. 10), informa que houve erro de digitação, que não compromete o levantamento efetuado, nem o seu resultado. Apenas para esclarecimento, a data correta dessas planilhas é 18 de agosto de 2011. Afirma que a alegação sobre a data de ocorrência não tem fundamento, porque, para levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto, a data de ocorrência é o dia da contagem do estoque.

Quanto a alegação do autuado de que não cometeu quaisquer irregularidades, diz que o defensor perdeu a oportunidade de comprovar sua alegação, demonstrando o destino de aproximadamente 70% do cimento adquirido para industrialização, portanto, sem a antecipação tributária. Transcreve o art. 143 do RPAF/BA, e diz que em relação aos modelos de auto de infração, considera que se trata de “algo apenas procedural da SEFAZ”, e que o importante é constituir o crédito tributário quando houver elementos comprobatórios da evasão fiscal. Informa que anexou ao presente PAF, juntamente com a informação fiscal, quatro planilhas: Demonstrativo da movimentação de materiais, Demonstrativo da saídas de produtos, Demonstrativos dos produtos fabricados e Demonstrativo de débito fiscal. Que as mencionadas planilhas, por equívoco, deixaram de ser anexadas ao auto de infração, sendo inclusive, citadas e comentadas na peça defensiva.

Por fim, o autuante reproduz frases extraídas da peça de defesa, afirmando que dificilmente poderiam ser ditas por contribuintes, e apresenta o entendimento de que as expressões geram dúvidas quanto à real autoria da peça defensiva, que está assinada por um microempresário que possui firma individual, estabelecido em cidade do interior da Bahia. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, sob a acusação de que não foi efetuada, pelo autuado, a retenção do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

O defensor alegou que os autuantes, realizavam fiscalização de trânsito de mercadorias, mas efetuaram apurações que recaíram sobre o período de janeiro a agosto de 2011. Salienta que a ação fiscal deve ser realizada com informação prévia sobre o objeto da fiscalização, e que, neste caso, deveria ser dada ciência ao autuado qual a natureza da ação fiscal que seria empreendida, que tipo de apuração e qual o período abrangido.

Na informação fiscal, o autuante confirma que ação fiscal foi efetuada no estabelecimento do contribuinte, e que foi realizada contagem do estoque de mercadorias no local, quando foi lavrada a Declaração de Estoque (fl. 7).

O autuante apresentou o entendimento de que o COTEB autoriza aos Servidores Fiscais da SEFAZ, a constituir crédito tributário, e o Agente de Tributos Estaduais tem a prerrogativa de constituir crédito tributário decorrente de fiscalização no trânsito de mercadorias e nos estabelecimentos de microempresas optantes do Simples Nacional. Assegura que não existe atribuição restritiva entre os Agentes de Tributos que fiscalizam o trânsito e Agentes de Tributos de estabelecimentos, assim como não existe restrição de Auditor Fiscal da INFIP para Auditor da INFIP.

Observo que não se trata de analisar se o Agente de Tributos Estaduais tinha ou não competência para desenvolver atividades de fiscalização no trânsito de mercadorias ou em estabelecimentos inscritos no Simples Nacional, haja vista que no caso em exame, embora o Auto de Infração tenha sido lavrado no modelo 4, relativo à fiscalização de mercadorias em trânsito, os demonstrativos acostados aos autos e a própria informação fiscal prestada pelo autuante confirmam que foi efetuada ação fiscal em estabelecimento.

Conforme estabelece o art. 26 do RPAF/BA, considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, da intimação por escrito ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização.

Quanto ao início de fiscalização, o art. 28 do RPAF/99, estabelece:

“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:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização”

De acordo com o dispositivo legal acima transcrito, no Termo de Início de Fiscalização deve ser colhida a assinatura do contribuinte, ou em recibo, ou pelo menos, deve ser transcrita em livro próprio para que o sujeito passivo tome conhecimento de que está sob ação fiscal.

Por outro lado, o art. 29, do RPAF/99 enumera as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, prevendo que nos casos de Autos de Infração lavrados em decorrência de descumprimento de obrigação acessória e quando se trata de Notificação Fiscal é dispensada a lavratura do mencionado Termo.

Em relação à irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quanto o sujeito passivo efetuar, de imediato, o pagamento do tributo e da multa aplicada, é dispensada a lavratura do Termo de Apreensão, conforme art. 29, inciso I, alínea “b” do RPAF/BA..

Vale salientar que a exigência do Termo de Início de Fiscalização tem como objetivo resguardar o contribuinte, constituindo uma segurança jurídica, haja vista que o sujeito passivo poderia pagar o imposto devido antes do início da ação fiscal. Após a lavratura do mencionado Termo, exclui a espontaneidade em relação a débitos existentes.

A lavratura do Termo de Início de Fiscalização representa um requisito essencial, e o seu descumprimento resulta em invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal. Neste caso, constato que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização e não consta que foi efetuada intimação prévia

ao autuado para apresentação de livros e documentos, o que dispensaria a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Consta às fls. 04/05 dos autos um Termo de Ocorrência Fiscal com a mesma data do Auto de Infração, ou seja, o auto e o mencionado Termo foram lavrados no mesmo dia (23/08/2011), e os demonstrativos às fls. 09 a 25 foram elaborados nos dias 17 e 22/08/2011, existindo um Termo de Arrecadação de Livros e Documentos (fl. 06 do PAF), assinado pelo preposto do autuado em 18/08/2011. Tais documentos comprovam que não houve lavratura de Termo de Início de Fiscalização e inexistência de intimação para apresentação de livros e documentos.

O defensor também alegou que somente tomou conhecimento do Auto de Infração e dos demonstrativos, quase oitenta dias depois. Disse que a ciência do Auto de Infração não atesta a efetiva entrega dos demonstrativos acostados aos autos que serviram à formação da base de cálculo e do imposto lançado.

Observo que no campo do Auto de Infração destinado à assinatura do autuado ou seu representante legal, constam a indicação “edital” e a data 23/11/2011, estando anexadas aos autos as cópias do mencionado edital (fls. 30/31)

Em relação à intimação ao sujeito passivo acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, o art. 108 do RPAF/BA prevê que esta intimação, quando não for prevista de forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, ficando estabelecido no § 1º deste mesmo artigo que a intimação poderá ser feita por edital quando não for obtido êxito a tentativa por via postal.

Constatou que além de não ter sido lavrado Termo de Início de Fiscalização e não existir nos autos qualquer Termo de Intimação, comprovando que o autuado tomou conhecimento do início da ação fiscal, não foi efetuada intimação pessoal ao contribuinte, tendo sido publicado edital de intimação, sem qualquer comprovação de que foi impossível intimar o autuado ou seu representante legal, pessoalmente ou por via postal.

Além do mencionado equívoco quanto ao início da fiscalização, não consta nos autos a comprovação de que foi fornecida ao contribuinte cópias dos demonstrativos juntados aos autos, e quando da informação fiscal, o autuante juntou mais quatro planilhas: Demonstrativo da movimentação de materiais, Demonstrativos das saídas de produtos, Demonstrativos dos produtos fabricados e Demonstrativo de débito fiscal, dizendo que as mencionadas planilhas, por equívoco, deixaram de ser anexadas ao auto de infração, mas não houve reabertura do prazo de defesa.

O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissão ou a não observância de exigências meramente formais. No presente processo não se constatou incorreção eventual, devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação.

É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, que implique cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para determinar, com precisão, a infração apontada, o que ocorreu no presente PAF.

Deve ser providenciado novo procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas, apurando se existe imposto a ser recolhido pelo contribuinte.

O autuante apresentou o entendimento de que a defesa contém fortes indícios que foi elaborada por pessoa que conhece roteiros de auditoria, tipos de fiscalização, portarias internas de procedimentos fiscais. Se o autuante tem conhecimento de alguém que patrocina direta ou indiretamente interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário, deve encaminhar denúncia ao órgão competente, não cabendo ao CONSEF analisar tal denúncia.

Vale ressaltar que o lançamento do crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Como não foram observadas formalidades legais, a autuação fiscal não tem validade, e como consequência não tem eficácia, não produz efeitos jurídicos. Acato as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado. Não aprecio, por conseguinte, o mérito da autuação.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18 do RPAF/BA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **200571.0015/11-0**, lavrado contra **RENAN ROCHA DE SOUZA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA