

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.946/10/1ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000153716-52

Impugnações: 40.010120139-27 (Autuada: Camargo Correa), 40.010120141-84 (Coobrigada: ELETRONORTE), 40.010120140-01 (Coobrigada: CEMIG), 40.010120142-65 (Coobrigada: Elektro), 40.010120215-04 (Coobrigada: Eletropaulo), 40.010120145-91 (Coobrigada: ENERSUL)

Impugnante: Camargo Correa Cimentos SA (Autuada)

IE: 493014206.00-14

Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. Eletronorte (Coob.)

CNPJ: 00.357038/0001-16

Companhia Energética de Minas Gerais Cemig (Coob.)

IE: 062002160.00-57

Elektro Eletricidade e Serviços S.A. (Coob.)

CNPJ: 02.328280/0001-97

Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A. (Coob.)

CNPJ: 61.695227/0001-93

Empresa Energética do Mato Grosso do Sul S.A. Enersul (Coob.)

CNPJ: 15.413826/0001-50

Proc. S. Passivo: Fábio Henrique Vieira Figueiredo/Outro(s) (Autuada)/Paulo André Mulato/Outro(s)(Coob. ELEKTRO)/Leonardo Furtado Loubet/Outro(s)(Coob. ENERSUL)/Ricardo Luiz Leal de Melo/Outro(s)(Coob. ELETROPAULO)/Ronaldo Abdias Alves da Silva/Outro(s)(Coob. ELETRONORTE) /Roberta Espinha Corrêa/Outro(s)(Coob. CEMIG).

Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MERCADORIA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – ENTRADA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA – EXCEDENTE DE REDUÇÃO DE META DE CONSUMO. Constatação de entradas/consumo de energia elétrica desacobertada de documento fiscal e sem a retenção e recolhimento do ICMS/ST pelos remetentes, em operações interestaduais decorrentes de transferência de excedente de redução de metas de

consumo, durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido no exercício de 2001. Irregularidade apurada por meio dos “Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A” e dos “Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo”, bem como lançamentos contábeis correspondentes. Corretas as exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, II, e 55, XXII, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, cancelam-se as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/11/01, por extinto o crédito tributário, nos termos do disposto no art. 156, VII c/c com o § 4º do art. 150, todos do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA – OPERAÇÃO INTERNA. Constatação de entradas/consumo de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em operações internas durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, XXII da Lei nº 6.763/75 (adequada às disposições do § 2º do art. 55 da mesma lei). Entretanto, cancelam-se as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/11/01, por extinto o crédito tributário, nos termos do disposto no art. 156, VII c/c com o § 4º do art. 150, todos do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EXTRAVIO/ADULTERAÇÃO DE LIVRO/DOCUMENTO FISCAL. Imputação fiscal do extravio de nota fiscal registrada no livro Registro de Entradas, acarretando a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, XII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, restou demonstrado nos autos que o registro não se referia a nota fiscal, e sim ao “Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A”, justificando assim a exclusão da referida penalidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEIÇÃO PASSIVA/COBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA – EXCLUSÃO PARCIAL. Falta de comprovação de que os atos e/ou omissões das concessionárias estabelecidas fora do Estado de Minas Gerais tenham concorrido para a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela entrada desacobertada de energia elétrica no estabelecimento da Autuada. Exclusão das mesmas do polo passivo da obrigação tributária, por eleição errônea. Mantida, no entanto, na condição de Coobrigada, a Companhia Energética de Minas Gerais – Cemig, em face das disposições contidas no art. 124, inciso II do CTN c/c o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CONTAGEM DE PRAZO. Segundo o disposto no art. 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, conta-se a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1- falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de julho a dezembro de 2001, por aquisições interestaduais de energia elétrica relativa a transferências de excedente de redução de meta de consumo, sem o devido acobertamento fiscal, pelo que se exigem, além do ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, II da mesma lei (à época dos fatos, capitulada no inciso XXII do mesmo artigo);

2- entradas de energia elétrica, no período de julho a dezembro de 2001, desacobertas de documento fiscal, em operações internas relativas a transferências de excedentes de redução de meta de consumo, pelo que se exige a Multa Isolada capitulada no art. 55, II da Lei nº 6.763/75 (inciso XXII, vigente à época dos fatos), adequada ao limite previsto no § 2º do mesmo artigo.

3- extravio da Nota Fiscal 000256, de emissão de Alcoa Alumínio S/A, registrada à fl. 16 do livro Registro de Entradas número 87, pelo que foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, XII da Lei nº 6.763/75.

Além da Autuada (Camargo Corrêa Cimentos S.A.), adquirente/consumidora da energia elétrica, constam do polo passivo da obrigação, na condição de Coobrigadas, as seguintes concessionárias: Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG, Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - ELETRONORTE, Elektro Eletricidade e Serviços S.A., Empresa Energética de Mato Grosso do Sul S.A - ENERSUL e Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A..

Relativamente às Coobrigadas, cumpre observar que, conforme expressamente consignado no relatório do Auto de Infração, a primeira delas (CEMIG) foi responsabilizada pelas irregularidades 1 e 2 acima, e as demais apenas pela irregularidade 2.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 65/75.

Argumenta, em síntese, que as transações objeto da ação fiscal constituem simples “cessão de direito” de uso da energia elétrica relativa ao excedente de redução de metas de consumo, e não a sua comercialização efetiva, motivo pelo qual não restou configurado o fato gerador do ICMS, o que somente se daria com a efetiva entrada e consumo da energia.

Assim, além de incabível a cobrança do imposto, também não se poderia exigir a penalidade por supostas entradas desacobertas, uma vez que não tendo havido venda/aquisição de energia, também não houve operações passíveis de acobertamento fiscal.

Por outro lado, sustenta que mesmo se tivesse adquirido efetivamente a energia, ainda assim não poderia ser penalizada, uma vez que a multa por recebimento de mercadoria desacoberta de nota fiscal somente foi prevista a partir de 06/08/03, pelo que não pode alcançar fatos ocorridos no exercício de 2001.

Contesta também a aplicação da multa pelo extravio da Nota Fiscal nº 000256, supostamente lançada no livro Registro de Entradas, uma vez que referido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registro não se refere a nota fiscal, mas sim ao “Documento Para Transação Bilateral Entre Empresas do Grupo A”, de número 256/01.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação ou o cancelamento das multas isoladas dos itens 2 e 3, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Adotando a mesma linha de argumentação da Autuada, afirmam as Coobrigadas que não houve a efetiva comercialização de energia elétrica, mas tão somente “cessão de direito” de uso da mesma, de modo que, não tendo ocorrido o fato gerador do imposto, não se sustenta a exigência do mesmo.

Alegam ainda sua ilegitimidade passiva, uma vez que, na condição de concessionárias de energia elétrica, apenas cumpriram a legislação específica do setor, emitindo (ou dando anuência a) certificados de excedentes para seus clientes, não tendo participação direta nas operações e transações bilaterais de compensação de excedentes de meta de consumo, que ocorriam única e exclusivamente entre os mesmos, de modo que não possuíam nenhum vínculo jurídico com a Autuada ou com os supostos fatos geradores do imposto.

A Empresa Energética do Mato Grosso do Sul S.A. – ENERSUL, aduz ainda que o crédito tributário já se encontrava extinto por força da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN, uma vez que o lançamento foi efetivado quando já decorridos mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Requerem o cancelamento das exigências.

Por seu turno, a Fiscalização se manifesta às fls. 303/340, refutando as alegações de defesa.

Após mencionar os dispositivos legais e constitucionais que dão suporte à incidência do ICMS na hipótese ora em discussão, faz uma abordagem da legislação do setor elétrico, concluindo que os envolvidos se preocuparam em observá-la mais do que a legislação tributária, e que todos participaram das transações, tanto nas ações como nas omissões que resultaram na constituição do crédito tributário.

Refuta as razões de defesa no que cada uma tem de comum e em particular, e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 344/357, opina pela procedência parcial do lançamento, propondo a exclusão do polo passivo das concessionárias estabelecidas fora do Estado de Minas Gerais.

DECISÃO

Como já relatado, trata-se da exigência de ICMS/ST e multas de revalidação e isoladas, por aquisições de energia elétrica sem o devido acobertamento fiscal, em operações interestaduais e internas, bem como pelo extravio de nota fiscal lançada no livro Registro de Entradas de Mercadorias, observando-se que, em relação aos itens 2 e 3 do Auto de Infração (aquisições internas e extravio) as exigências se referem apenas às correspondentes multas isoladas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compõem o Auto de Infração 12 anexos com relatório fiscal, demonstrativo do crédito tributário, cópias de certificados de “Direito de Uso de Redução de Metas de Consumo”, documentos referentes a transações bilaterais entre empresas do Grupo A, folhas dos livros Registro de Entradas e Diário. A base de cálculo das operações foi arbitrada com fulcro no art. 51, III da Lei nº 6.763/75 e arts. 53, III e 54, III e IV, todos do RICMS/96.

Como se depreende do relatório supra, todas as Impugnantes alegam que não teria havido venda/aquisição de energia elétrica, mas tão somente cessão do direito de uso do excedente de redução de metas de consumo, sobre a qual não incidiria o ICMS.

Todavia, razão não lhes assiste, como se verá adiante.

Inicialmente, cumpre registrar que as operações objeto da ação fiscal ocorreram no exercício de 2001, durante o período de racionamento de energia elétrica, quando o fornecimento e consumo desta mercadoria foram regulados por legislação temporária específica, a exemplo da Medida Provisória nº 2.147/01, que, dentre outras providências, criou a Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE) e estabeleceu as diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, com o objetivo de compatibilizar a respectiva oferta e demanda, de modo a evitar interrupções intempestivas ou imprevistas no suprimento de energia, definindo os elementos e as medidas necessárias para a redução compulsória de seu consumo.

Neste contexto, as Resoluções GCE 04, 08 e 13/01, dispunham sobre os regimes especiais de tarifação, limites de uso e fornecimento de energia elétrica, fixação de metas de consumo e diretrizes para comercialização dos excedentes de redução de metas, podendo estas serem compensadas entre consumidores, mediante transações bilaterais ou leilões do MAE, com emissão dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo e/ou Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo, emitidos pelas concessionárias, mediante requisição do consumidor, cuja sistemática de compra e venda foi homologada pela Resolução ANEEL nº 227, de 21/06/01.

Dadas as características do próprio produto, as operações com energia elétrica se revestem de certas peculiaridades em relação às mercadorias em geral, tal como a insuscetibilidade de estocagem para posterior revenda e consumo, exigindo toda uma infraestrutura específica e apropriada desde a sua geração e distribuição à efetiva transmissão/entrega ao consumidor, etapas que ocorrem contínua e concomitantemente. Daí o necessário envolvimento e intermediação das concessionárias nas operações, sem as quais seria impossível a sua realização, sendo notório que, àquela época, estimulado pelo próprio programa de racionamento, o mercado de excedentes de energia tornou-se tão vigoroso e competitivo que diversos grandes consumidores optaram por desacelerar temporariamente o processo produtivo como forma de diminuir o consumo e ao mesmo tempo potencializar a sua capacidade de comercialização do excedente, atividade que se mostrava financeiramente mais vantajosa.

Pois bem. Não obstante negarem unanimemente a efetiva comercialização/aquisição da energia, observa-se que os mencionados “Documentos para Transação Bilateral”, bem como os “Certificados de Direito de Uso de Redução de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Meta de Consumo”, foram lançados inclusive no livro Diário da Autuada, sob a rubrica entradas de mercadoria, como atestam os documentos de fls. 47/50, nos quais constam os cedentes e a Autuada (como cessionária/destinatária da energia elétrica), o período e os respectivos montantes comercializados (em kWh).

Ora, se tais documentos foram regularmente emitidos segundo a legislação específica acima citada, com a anuência das concessionárias envolvidas, significa que tinham como objeto o fornecimento/transferência de excedentes de metas de consumo à Autuada, que obviamente manifestou (e negociou previamente com os cedentes) o seu interesse na aquisição da energia. Então, caso não tivesse havido a efetiva comercialização/aquisição da energia, como explicar os lançamentos contábeis das operações, a título de entradas de mercadoria? Com efeito, não é razoável admitir-se que, tendo negociado a aquisição da energia e efetuado a respectiva escrituração contábil, não a tenha efetivamente adquirido, máxime levando em consideração a escassez temporária do referido insumo.

De se acrescentar ainda, como mais um fator de convicção de que houve a efetiva entrada de energia, o fato de a Autuada ter escriturado em seu Livro Registro de Entradas pelo menos um dos “Documentos para Transação Bilateral”, conforme comprova a cópia do livro anexada às fls. 38/40, ainda que alegue tê-lo feito por engano.

Com a devida vênia, tais elementos mostram-se suficientes para se concluir que a Autuada efetivamente adquiriu e recebeu a energia elétrica. No caso, desacobertada de documentação fiscal e sem o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, uma vez que não foram apresentados os respectivos comprovantes de pagamento e nem os documentos fiscais de entrada correspondentes.

Relativamente às aquisições interestaduais (item 1 do AI), o imposto é devido pela entrada em território mineiro, conforme inciso VII do art. 6º da Lei nº 6.763/75, e deveria ter sido recolhido pelo estabelecimento remetente, como substituto tributário, nos termos do art. 49 do Anexo IX do RICMS/96, então vigente:

Art. 49 - O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, fica responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização, mediante aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação relativa à entrada da mercadoria e recolhido por meio de GNRE.

Não tendo havido o recolhimento pelo sujeito passivo por substituição, caberia à destinatária (Autuada) fazê-lo, em obediência às disposições do art. 29, § 2º da Parte Geral do RICMS/96. Daí as exigências do imposto e das correspondentes multas de revalidação e isolada.

Ressalte-se que a Autuada, ao adquirir a energia elétrica, tinha a obrigação de exigir do remetente a correspondente nota fiscal destinada a si, com destaque do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS incidente na operação e mencionando que o fornecimento se faria através da concessionária/Coobrigada, que por sua vez deveria emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida à Autuada, mencionando como natureza da operação "remessa por conta e ordem de terceiros".

Reconhece-se que tais obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica somente foram previstas expressamente com o advento do Decreto nº 42.145, de 6 de dezembro de 2001, podendo assim parecer que não se aplicariam ao caso sob análise, cuja maioria dos fatos ocorreu anteriormente a esta data.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Autuada em relação à exigência da nota fiscal para o acobertamento das entradas já se encontrava prevista anteriormente na legislação do ICMS, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39, todos da Lei nº 6.763/75.

De modo semelhante, a responsabilidade da concessionária/Coobrigada (CEMIG), única credenciada e detentora da estrutura necessária para a transmissão da energia elétrica, decorre do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à "remessa por conta e ordem de terceiros" na operação de "venda à ordem", também já vigente à época dos fatos, *verbis*:

Art. 321 - Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiro, será emitida nota fiscal:

I - pelo adquirente originário, em nome do destinatário da mercadoria, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;

II - pelo vendedor remetente:

a - em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza de operação: "Remessa por conta e ordem de terceiros" e o número, série e data da nota fiscal de que trata o inciso anterior, e o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente;

b - em nome do adquirente originário, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, como natureza da operação: "Remessa simbólica - venda à ordem", e o número, série e data da nota fiscal emitida na forma da alínea anterior.

Portanto, não procede a alegação da CEMIG quanto à suposta aplicação retroativa do Decreto nº 42.145/01, na busca de afastar a incidência do imposto e multas exigidos, tendo em vista que mesmo anteriormente à publicação do mencionado decreto nº 42.145/01 tais obrigações já se encontravam devidamente previstas na legislação.

Quanto às aquisições internas (item 2 do AI), exige-se exclusivamente a multa isolada pela entrada desacobertada, tendo sido observado o limite mínimo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

15% (quinze por cento) do valor das operações, em conformidade com o disposto no § 2º do art. 55, com base no art. 106, II, “c” do CTN.

Com relação às multas isoladas (itens 1 e 2 do AI), alega a Autuada que “o Fisco pretende cominar à Impugnante penalidade prevista em data posterior aos fatos objeto da autuação...”, sob o entendimento de que tal penalidade somente se aplicaria a partir de 07/08/03. Entretanto, encontra-se equivocada.

É que a penalidade por receber mercadoria sem acobertamento fiscal não foi criada somente quando da alteração do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que lhe deu a redação atual, com vigência a partir daquela data. Com efeito, a penalidade já existia à época dos fatos, encontrando-se prevista no inciso XXII do mesmo artigo (dispositivo este, aliás, também citado no campo “Infringência/Penalidade” do Auto de Infração), com a seguinte redação, que vigorou até a mencionada alteração:

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:

(...)

XXII - por dar entrada a mercadoria desacoberta de documento fiscal, 20% (vinte por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 10% (dez por cento), na hipótese de a saída ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido (**Efeitos de 1º/01/1994 a 06/08/2003**).

Cabíveis, portanto, as exigências do imposto e das correspondentes penalidades, pelas entradas desacobertas (itens 1 e 2 do AI). Não obstante, acolhe-se a tese de decadência arguida pela Coobrigada ENERSUL, para excluir parcialmente as exigências relativamente aos fatos geradores ocorridos até 13/11/01, porquanto já se encontrava extinto o crédito tributário correspondente.

De fato, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolancamento”*, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente aquelas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário (ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação). É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V, do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Não obstante, por força de previsão expressa constante da parte final deste mesmo dispositivo, mencionada regra comporta uma exceção, a ser observada quando constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta hipótese, a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, em conformidade com o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

E assim deve ser porque, à luz da teoria geral do direito das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou regime jurídico, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, tratando-se de obrigação tributária, estabelece o art. 113 do CTN que a mesma nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156 do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário.

Logo, é razoável entender-se que, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento deve ser contado na forma prevista no inc. I do art. 173, até porque, se assim não fosse, teria de se admitir que, ao prever tal exceção, estaria o CTN contemplando hipótese de obrigação não sujeita à extinção por inércia do credor, interpretação esta que, além de conflitante com o disposto no inciso VII do art. 156 do próprio CTN, seria totalmente incompatível com a teoria geral acima referida.

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retrocitada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG, mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese de falta de pagamento do imposto – ou descumprimento de obrigação acessória* – permanecerá incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

Data maxima venia, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como à apuração do imposto mediante a compensação dos débitos com os créditos, seguida da declaração do correspondente saldo, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento *stricto sensu* do imposto.

Todavia cabe lembrar que, não obstante o fato gerador do ICMS ocorra a cada operação ou prestação realizada, nem sempre haverá saldo devedor, como ocorre nas hipóteses em que o montante dos créditos supera o dos débitos, no período de apuração considerado.

De fato, considerando-se determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo devedor a ser pago, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscalização que, à toda evidência, também deve se submeter ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento *stricto sensu*, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto, mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento. Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar, mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento *stricto sensu* do tributo, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2º:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do

confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável,

ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso

do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem defendendo o CC/MG, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o Fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a sua própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 173. Por isso mesmo, aliás, deve ela prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

Destarte, devem ser excluídas parcialmente as exigências dos itens 1 e 2 do AI, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/11/2001, tendo em vista que, por força da decadência de que trata o § 4º do art. 150 c/c o disposto no art. 156, VII, todos do CTN, esta parcela do crédito tributário se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 13/11/2006, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento.

No tocante à exigência do item 3 do AI (multa isolada pelo extravio da Nota Fiscal número 000256), alega a Autuada que se equivocou ao efetuar tal lançamento no livro Registro de Entradas, pois não se refere a nota fiscal, mas sim ao “Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A” de número 256/2001, que se encontra anexado às fls. 26 dos autos.

Sustenta a Fiscalização que a aposição do número 256/2001 no referido documento se deu de forma manuscrita, a sugerir que a sua verdadeira origem seria outro documento (no caso, a nota fiscal tida como extraviada), asseverando que, por não apresentar características mínimas capazes de fazer confundi-lo com uma nota fiscal, é inimaginável que tal documento pudesse ser levado a registro na escrituração fiscal da Autuada, ainda que por equívoco.

Com a devida vênia, tem-se como perfeitamente admissível o equívoco alegado, devendo militar em favor da Autuada a coincidência de dados do documento com os constantes do lançamento no livro, tais como o emitente, destinatário e quantidade, bem como a compatibilidade entre as datas de emissão (26/07/01) e da escrituração (01/08/01).

Por outro lado, em vez de imputar à Autuada um suposto extravio de nota fiscal, parece mais coerente admitir e adotar tal lançamento como prova da efetiva entrada de energia, tornando assim ainda mais consistentes os fundamentos das exigências dos itens anteriores da autuação, como já mencionado anteriormente.

Neste ponto, portanto, não assiste razão ao Fisco, pelo que deve ser cancelada a multa isolada aplicada.

Finalmente, passa-se à análise da sujeição passiva atribuída às Coobrigadas, sendo certo que consta expressamente do relatório do Auto de Infração a seguinte observação: “AS TRANSFERÊNCIAS ACIMA FORAM REALIZADAS COM A ANUÊNCIA DAS CONCESSIONÁRIAS ARROLADAS COMO COOBRIGADAS, O QUE ENSEJOU A INCLUSÃO DAS MESMAS NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, FACE AO DISPOSTO NO ART. 21, INCISO XII, DA LEI 6.763/75. COM RELAÇÃO À CEMIG TAL RESPONSABILIDADE ALCANÇA OS ITENS 1 E 2 E, QUANTO ÀS DEMAIS, APENAS O ITEM 2 DO AI.”

Como se vê, a responsabilidade solidária das concessionárias estabelecidas fora do Estado de Minas Gerais foi atribuída apenas em relação à irregularidade 2, isto é, às aquisições internas, e não às interestaduais (irregularidade 1), como seria mais lógico. Ora, se a irregularidade 2 se refere exclusivamente às aquisições internas, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

há de se falar em qualquer responsabilidade das concessionárias estabelecidas em outros Estados, já que, obviamente, não tiveram participação nestas operações.

Sem maiores considerações, portanto, é o quanto basta para a exclusão das mesmas do polo passivo da obrigação, por manifesta eleição errônea.

Já em relação à CEMIG, verifica-se que, na condição de única credenciada a transmitir e entregar a energia elétrica à Autuada, além da emissão/certificação dos documentos indispensáveis à comercialização dos excedentes de redução de meta de consumo, cabia-lhe o controle da utilização da meta estabelecida, a verificação de saldos quantitativos negociáveis, bem como o fornecimento efetivo (transmissão e entrega) da energia, fazendo-o, todavia, sem a devida emissão da nota fiscal de "remessa por conta e ordem de terceiros" e ciente da falta de emissão da nota fiscal de venda pelos remetentes.

Assim, reputa-se correta a sua manutenção como Coobrigada, com fundamento nas disposições do inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, já que, nas operações internas foi responsável por todo o controle e intermediação entre os fornecedores e a Autuada, e que, tanto nestas operações quanto nas interestaduais, foi quem efetivamente transmitiu e entregou a energia elétrica à Autuada sem o devido acobertamento fiscal, sendo que era dela própria a obrigação pela emissão da nota fiscal de remessa.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento de multas isoladas, com fulcro no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, impossível a aplicação do permissivo legal ao caso concreto, seja por se relacionar a infração com a falta de pagamento de imposto, no caso do item 1 do AI, seja por não se ter atingido o requisito legal relativo ao número mínimo de votos exigidos para o acionamento do benefício.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/11/01, e para manter no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, apenas a Cia. Energética de Minas Gerais - Cemig, excluindo as demais; e, ainda, para excluir a multa isolada pelo extravio da Nota Fiscal nº 00256 (item 3 do AI). Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Pela Autuada e Coobrigada Cia. Energética de Minas Gerais - Cemig, assistiram ao julgamento os respectivos procuradores, Dr. Fábio Henrique Vieira Figueiredo e Dra. Poliana da Silva Alves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Breno Frederico Costa Andrade (Revisor), Antônio César Ribeiro e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2010.

Raimundo Francisco da Silva
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.946/10/1ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000153716-52

Impugnações: 40.010120139-27 (Autuada: Camargo Correa), 40.010120141-84 (Coobrigada: ELETRONORTE), 40.010120140-01 (Coobrigada: CEMIG), 40.010120142-65 (Coobrigada: Elektro), 40.010120215-04 (Coobrigada: Eletropaulo), 40.010120145-91 (Coobrigada: ENERSUL)

Impugnante: Camargo Correa Cimentos SA (Autuada)
IE: 493014206.00-14
Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. Eletronorte (Coob.)
CNPJ: 00.357038/0001-16
Companhia Energética de Minas Gerais Cemig (Coob.)
IE: 062002160.00-57
Elektro Eletricidade e Serviços S.A. (Coob.)
CNPJ: 02.328280/0001-97
Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A. (Coob.)
CNPJ: 61.695227/0001-93
Empresa Energética do Mato Grosso do Sul S.A. Enersul (Coob.)
CNPJ: 15.413826/0001-50

Proc. S. Passivo: Fábio Henrique Vieira Figueiredo/Outro(s) (Autuada)/Paulo André Mulato/Outro(s)(Coob. ELEKTRO)/Leonardo Furtado Loubet/Outro(s)(Coob. ENERSUL)/Ricardo Luiz Leal de Melo/Outro(s)(Coob. ELETROPAULO)/Ronaldo Abdias Alves da Silva/Outro(s)(Coob. ELETRONORTE) /Roberta Espinha Corrêa/Outro(s)(Coob. CEMIG).

Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Data vênia” dos votos majoritários reputo que as transações objeto desta contenda são “cessões de direito” como citam os próprios documentos que instruem o processo em discussão e que, em sendo assim, não se consagra a incidência do ICMS.

Ademais, se o Fisco intitula tais operações como afetas ao ICMS a despeito da nomenclatura proferida pela parte contribuinte, caberia, como efetivamente cabe ao Fisco, demonstrar a ocorrência do fato gerador pois a presunção, no mínimo, é que se trata de “cessão de direito”.

Não obstante a discussão acerca da nomenclatura e alcance das operações autuadas como sendo afetas ao ICMS, tem-se, de outro lado, que em se tratando de energia elétrica, o seu fato gerador à consagração do tributo dá-se no consumo e não na forma defendida pelo Fisco, “permissa venia”, portanto, até mesmo admitindo como correta a tese do Fisco vejo que o fato gerador, no caso, não se operou na forma defendida na autuação.

Assim, entendo que o feito fiscal não deve prevalecer no caso concreto dos autos, acrescentando que se não houve venda/aquisição de energia elétrica como colocado aqui, sabidamente não houve operação passível de acobertamento fiscal.

Com estas breves considerações julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2010.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**