

**A. I. Nº** - 269095.0003/08-0  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA  
**AUTUANTES** - LUÍS ADRIANO DE ANDRADE CORREIA e LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 11/06/2010

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0126-03/10**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTO IMPRÓPRIO NO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. De acordo com o inciso III do art. 48 do RPAF, na redação dada pelo Decreto nº 8.413, de 30.12.02, com efeitos a partir de 31.12.02, a Notificação Fiscal é o instrumento pelo qual deve ser feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal relativamente ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITD). Tendo em vista que a modificação introduzida no RPAF é anterior aos fatos geradores (a alteração entrou em vigor a 31.12.02 e os fatos ocorreram em 2003), o presente lançamento, efetuado a 30.12.08, teria de ser refeito como prevê o RPAF. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.12.08, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), relativo à doação de redes elétricas, no período de janeiro a dezembro de 2003, compostas por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, em que o autuado figura como donatário, conforme contratos de doação de rede elétrica anexos ao Auto de Infração nº 298922.0001/05-7, sendo os valores utilizados na composição da base de cálculo extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta nº 222.031.4010 da rubrica Imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos. Imposto lançado: R\$ 209,37. Multa: 150%;
2. falta de recolhimento de ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), relativo à doações que foram feitas ao autuado a título de “Participação Financeira do Consumidor” no período de janeiro a dezembro de 2003, em que o consumidor efetua doação de bens e valores para a concessionária de energia e esta se obriga a construir a rede de energia, sendo os valores utilizados na composição da base de cálculo extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta nº 222.031.3010 da rubrica Imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor. Imposto lançado: R\$ 821.243,40. Multa: 150%.

O autuado apresentou defesa (fls. 78/96) suscitando a nulidade dos lançamentos por utilização de base de cálculo indevida e referente a exercícios não autuados. Observa que os valores da base de cálculo foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 222.031.4010 – Imobilizado em Serviço, porém, em virtude de os fiscais não terem forma individualizada, de modo a comprovar a natureza e temporalidade do apurado imposto sobre valores que não representam operações reais.

Noutra preliminar, a defesa argúi a decadência do direito do Estado para lançar o tributo relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2003.

Quanto à realidade dos fatos, fala da natureza de sua atividade e à especificidade de suas operações como fornecedor de energia elétrica. Aduz que em determinadas situações firma e concretiza com os usuários e consumidores dos seus serviços três tipos específicos de contratos: o de doação de rede, o de participação financeira do consumidor e o de subvenção destinada a investimentos no serviço concedido. Explica em que consiste cada um dos referidos contratos, informando que eles impõem aos usuários ou consumidores a obrigação de contribuírem para a implantação da rede de energia elétrica que utilizarão, a fim de ser viabilizada, em certas situações, a própria operacionalização do serviço, e, por outro lado, tais contratos implicam também a transferência da rede, nela incluídos os materiais e postes, que passam a integrar a área da concessão, a fim de que seja possibilitada e assegurada a manutenção da prestação do serviço, sendo que essa transferência de bens operada pelos referidos contratos ocorre tão-somente por força legal, haja vista que a legislação a impõe em virtude de que a energização, operação e manutenção da rede elétrica somente poderão ser realizadas pela concessionária, que detém a exclusividade nesse campo operacional. Frisa que tais bens não passam a integrar o patrimônio líquido da concessionária Coelba, e sim o patrimônio da própria área de concessão, a qual, por sua vez, pertence à União, de modo que a concessionária é apenas detentora da posse do acervo elétrico que constitui a concessão, sendo-lhe assegurada essa posse tão-somente enquanto estiver vigente o contrato de concessão celebrado com a União, a fim de que possa usufruir da rede já construída. Toma por fundamento os arts. 63 e 64 do Decreto nº 41.019/56, que, ao tratarem da posse dos bens e instalações elétricas do serviço concedido, ressalvam que os bens e instalações utilizados na geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia são vinculados ao próprio serviço, não podendo ser retirados, alienados, cedidos ou dados em garantia hipotecária, sem prévia e expressa autorização do órgão regulador.

No tocante à matéria em análise neste Auto, a defesa observa que o lançamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD) foi feito sobre a incorporação legal de bens às suas instalações de energia elétrica, relativamente às obras construídas com a participação financeira dos consumidores, que pagaram à concessionária o valor correspondente ao custo das obras para que fossem elas realizadas, e sobre a doação de rede elétrica nas hipóteses em que os consumidores assumiram e construíram com recursos próprios os trechos da rede elétrica, tendo o fisco estadual entendido que a transmissão das instalações de energia elétrica em questão foi realizada através de doação de bens particulares dos consumidores à concessionária, a despeito de não ter existido verdadeira incorporação de bens ao patrimônio da concessionária.

Ressalta a defesa que o contrato de doação é instituto de Direito Civil, de modo que o Direito Tributário o recebe com todos os elementos determinados pela lei civil para que se tenham como configuradas a sua existência, validade e eficácia. Lembra que a lei tributária veda a possibilidade de alteração da definição e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Comenta o conceito de doação expresso no art. 538 do Código Civil. Cita doutrina. Pontua que, de acordo com os arts. 144 e 91 a 93 do Decreto nº 41.019/56, que regulamenta os serviços de energia elétrica, o beneficiário desse serviço, ao aderir ao contrato de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica, arca com todos os custos decorrentes da montagem e instalação das linhas de distribuição, passando, depois, tais bens a ser incorporados ao ativo fixo da concessionária, incorporação essa que é contabilizada sob a denominação de contribuições especiais, por determinação expressa dos dispositivos acima

41.019/56.

Por essas considerações, sustenta não haver qualquer liberalidade nas referidas contratações, principalmente por parte dos consumidores, que se submetem às disposições legais, passando para o ativo imobilizado da empresa as linhas de distribuição de energia que foram construídas às suas expensas, sem que lhes tivesse sido assegurada qualquer outra opção. Menciona a disposição normatizada pela Aneel, através do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico a que se reporta a Resolução nº 444/01, que prevê a compulsoriedade da participação financeira do consumidor em tais hipóteses.

Argumenta que, por não restar configurado o elemento subjetivo da doação, ou seja, a vontade livre de doar os bens à concessionária, o que existe neste caso é uma determinação legal obrigando a incorporação pelo fato de ser inviável o consumidor continuar como proprietário das linhas, quando estas são destinadas a conduzir a energia elétrica fornecida pela concessionária. Frisa que o STJ já vem consolidando o entendimento de que, nestes casos, não haveria doação, mas uma figura específica do sistema de eletricidade, a ser enquadrada no negócio jurídico administrativo denominado de incorporação de bens à concessionária por força legal.

Observa que as linhas de distribuição de energia que se incorporam ao ativo imobilizado da concessionária serão revertidas ao poder concedente quando ultimado o prazo da concessão.

Nesse sentido, por força das Leis nº 8.987/94 e 9.074/95 e do próprio contrato de concessão celebrado com a União, a Coelba detém, temporariamente, a concessão do serviço de distribuição de energia elétrica no Estado da Bahia, e, findo o prazo estabelecido no referido contrato, o serviço retorna ao poder concedente. Assinala que, de acordo com o § 1º do art. 35 da Lei nº 8.987/95, uma vez extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato. Transcreve em seguida a cláusula décima-primeira do Contrato de Concessão nº 10/97, celebrado entre a Coelba e o poder concedente.

Destaca que os valores dos materiais incorporados não passam a integrar o patrimônio líquido da empresa concessionária, sendo creditados em contas especiais, que ficam indisponíveis até a ocorrência de reversão ou encampação do serviço público, quando as referidas importâncias serão deduzidas do valor devido pelo poder concedente ao concessionário, conforme se depreende do art. 144 do Decreto nº 41.019/57, que transcreve.

Por essas considerações, conclui que não estão presentes na situação em exame os requisitos configuradores de uma doação, por se tratar de uma figura administrativa anômala, que por suas próprias e peculiares características não pode ser simplesmente enquadrada como se doação fosse.

Recapitula em linhas gerais os argumentos expendidos.

Pondera que, a prevalecer a existência de doação, o donatário seria o poder concedente, ou seja, a União, que é alcançada pela imunidade recíproca preconizada no art. 150, VI, da Constituição, e jamais o concessionário.

Cita decisão do TJ de Minas Gerais.

Pede que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, ou que, no mérito, seja declarado improcedente.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 141/162) dizendo que, no tocante à alegação de base de cálculo indevida, foram induzidos a cometer o equívoco apontado pela defesa porque a empresa não forneceu o Razão Analítico das contas utilizadas para cálculo do imposto, tendo os valores sido extraídos dos balancetes mensais do exercício de 2003 nos quais constam apenas os saldos das contas. Declaram acatar os argumentos da defesa e relativamente ao mês de fevereiro de 2003, reduzindo a base de cálculo de R\$ 32.581.886,50 para R\$ 272.054,17.

Quanto à alegação de decadência, os fiscais mencionam acórdãos do CONSEF e citam a regra do art. 173, I, do CTN, e transcrevem o art. 965 do RICMS/BA *[sic]*.

Quanto ao mérito, os fiscais explicam como são feitos os lançamentos contábeis das doações. Dizem que utilizaram as movimentações das contas contábeis do Passivo apenas por facilidade, uma vez que as mesmas têm por objeto registrar apenas estes tipos de operações, porém idêntico efeito resultaria se tivessem utilizado os lançamentos nas contas do Ativo, sendo que neste caso haveria maior dificuldade, se não impossibilidade, de procederem ao levantamento.

Ressaltam que na época não existia norma que obrigasse a transferência de redes elétricas particulares para o domínio das concessionárias de energia elétrica, e não havia vedação à possibilidade de o particular possuir rede própria e operá-la, dando-lhe a devida manutenção. Consideram que a Lei nº 10.848/04 e o Decreto nº 5.163/04 deixam bem claro que consumidores finais só poderão deter redes de energia elétrica de uso exclusivo caso detenham autorização do poder concedente ou se tais redes estiverem instaladas exclusivamente em terrenos de sua propriedade. Frisam que até 31.12.05 era permitido ao consumidor final possuir rede elétrica privada independentemente de autorização do poder concedente, não sendo obrigado a transferir sua rede para o patrimônio da concessionária, de modo que está configurado o “animus donandi” no caso das transferências ocorridas, caracterizando-se a doação, por ser decorrente de uma liberalidade do doador, e não de uma disposição legal.

Os autuantes refutam a alegação de que o autuado detém apenas a posse dos bens e instalações elétricas do serviço concedido, contrapondo que é o próprio Regulamento de Serviços de Energia Elétrica (Decreto nº 41.019/57), no art. 144, que, ao tratar da incorporação das obras, determina que as mesmas serão incorporadas aos bens e instalações do concessionário e não do poder concedente. Transcrevem o art. 144 do citado decreto e o art. 143 do Decreto nº 98.335/89.

Reportam-se aos contratos de doação anexos ao Auto de Infração nº 298922.0001/05-7. Transcrevem cláusulas do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica e Constituição Gratuita de Servidão. Citam doutrina. Retomam disposições do Decreto nº 41.019/57. Põem em evidência subcláusula do Contrato de Concessão nº 10/97. Grifam que a participação financeira do consumidor não é uma obrigação legal a que esteja sujeito o consumidor, mas uma operação comercial facultada ao consumidor no intuito de acelerar sua ligação, em opção à construção da rede por ele, com posterior doação à concessionária.

Seguem-se considerações acerca da incidência do ITD, com menção a um Manifesto de Doação anexo ao Auto de Infração nº 298922.0001/05-7, à cláusula segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica e Constituição Gratuita de Servidão, e aos arts. 1º e 2º da lei instituidora do tributo neste Estado.

Sustentam que o lançamento a crédito é feito em uma conta do Passivo, e não do Patrimônio Líquido, pois os recursos não decorrem de aporte próprio de capital, e caso o lançamento fosse efetuado na conta de Capital resultaria em enriquecimento sem causa da concessionária. Aduzem que a rede elétrica recebida em doação integra o Ativo da concessionária, porém não é registrada como Patrimônio Líquido porque não decorreu de aquisição mediante aporte de capital, e, por isso, em caso de venda ou transferência da concessão para outra concessionária, o valor dos equipamentos recebidos em doação deverá ser abatido do total do Ativo da concessionária, a fim de impedir um enriquecimento sem causa da mesma.

Consideram os autuantes que a reversão dos bens vinculados ao serviço, no caso de extinção da concessão, constitui uma hipótese extremamente remota, dada a previsão contratual de prorrogação da concessão mediante requerimento da concessionária, dentre outros fatores. Observam que a competência para sustar o contrato é do Congresso Contas da União, conforme o art. 71 da Constituição.

Quanto à alusão da defesa ao art. 150, VI, da Constituição, os autuantes consideram que o contribuinte estaria tentando confundir a concessionária com o poder concedente.

Com relação ao argumento da defesa de que a matéria já foi examinada e pacificada pelo STJ, os fiscais contrapõem que as decisões judiciais citadas foram prolatadas em casos concretos, tendo apenas efeitos entre as partes, não constituindo jurisprudência pacificada, e não têm efeito vinculante.

Observam que o CONSEF já julgou procedente em primeira instância um Auto de Infração desta natureza, conforme acórdão da 4ª Junta, que transcrevem.

Concluem dizendo acatar parte da defesa com relação ao item 2º, reduzindo o valor da base de cálculo do débito referente a fevereiro de 2003 para R\$ 272.054,17, de modo que o valor total do imposto fica alterado para R\$ 175.256,12.

Opinam pela procedência em parte do lançamento.

Dada ciência da revisão ao sujeito passivo, este se manifestou (fls. 167/177) assinalando que os autuantes acataram a reclamação da defesa quanto ao erro relativamente à base de cálculo, e reduziram o débito. Reitera a arguição de decadência. Rebate as considerações da fiscalização com relação aos fundamentos do procedimento, pontuando a questão da suposta inexistência de norma obrigando a transferência dos bens, da suposta incorporação das obras ao patrimônio da concessionária, e da transitoriedade da concessão. Renova os pedidos feitos na defesa.

O processo foi remetido em diligência (fls. 183-184) para juntada de elementos aos quais os fiscais haviam feito alusão e não se encontravam nos autos. Na mesma diligência, foi feita sugestão no sentido de que os autuantes comentassem os termos de parecer constante nos autos acerca da matéria em discussão. Deu-se ciência de tudo ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa.

Cumprida a diligência (fls. 186 e ss.), o autuado manifestou-se (fls. 199/213) fazendo uma recapitulação dos fatos processuais e reiterando as teses já expendidas quanto à decadência, à falta de configuração do instituto da doação por inexistência do “animus donandi” e à reversão dos bens ao poder concedente, citando jurisprudência e renovando ao final os pedidos formulados na defesa.

Dada vista dos autos aos fiscais autuantes, um deles se pronunciou (fls. 233/250), rebatendo os termos das preliminares de mérito, tomando como fundamento o art. 18, § 1º, do RPAF, o art. 173 do CTN e o art. 965 do RICMS [sic]. Quanto ao mérito, o autuante aviva os argumentos expostos na informação anterior relativamente à natureza das doações ou transferências em discussão, valendo-se da legislação específica. Demonstra que já houve decisões sobre casos similares neste Conselho. Conclui opinando pela redução do débito do item 2º, em virtude dos elementos demonstrados na informação anterior.

## VOTO

Os lançamentos em discussão neste Auto de Infração dizem respeito ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITD).

O autuado inicia a defesa pedindo a nulidade dos lançamentos, porém abordando uma matéria que diz respeito ao mérito. Os autuantes, na informação, acataram a questão levantada e propuseram a redução do valor do imposto do item 2º, relativamente ao mês de fevereiro de 2003, reduzindo a base de cálculo do imposto de R\$ 32.581.886,50 para R\$ 272.054,17.

Outra questão suscitada pela defesa diz respeito à decadência do direito de o Estado lançar o tributo relativo ao exercício de 2003.



Não emitirei juízos de valor sobre as questões levantadas e tampouco adentrarei no mérito da lide porque há um aspecto crucial neste caso que tenho o dever, como julgador, de suscitar de ofício, em atenção à estrita legalidade do lançamento tributário.

Embora infração seja infração, o ordenamento jurídico estadual elegeu um modelo procedimental em que as infrações à legislação tributária devem ser apuradas em certos casos mediante Auto de Infração, e noutros, mediante Notificação Fiscal. Os ritos são diferentes. Quando o lançamento de ofício é feito através de Auto de Infração, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) propicia a possibilidade de ampla defesa e contraditório. Já nos casos em que o lançamento é feito mediante Notificação Fiscal, uma vez intimado o sujeito passivo, ele tem o prazo de 10 dias para efetuar o pagamento do débito ou apresentar “justificação” na repartição do seu domicílio fiscal, demonstrando ser indevido o valor lançado (art. 53). O RPAF prevê que na “justificação” a petição do sujeito passivo deverá limitar-se à demonstração objetiva das provas quanto aos fatos considerados (§ 1º). O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) não tem competência para julgar a referida “justificação” – a competência para apreciar o “expediente” protocolado pelo sujeito passivo é do titular da repartição que emitiu a Notificação Fiscal (§ 2º). E o sujeito passivo não tem direito a recurso: decorrido o prazo estipulado para pagamento do débito estipulado na Notificação Fiscal ou passados 2 dias após a ciência do despacho da autoridade competente que decida ser devido o valor lançado, total ou parcialmente, sem que tenha sido efetuado o pagamento, considera-se constituído o crédito tributário, devendo os autos ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa (art. 54).

Conforme assinaei de início, os lançamentos em discussão nestes autos cuidam do tributo estadual incidente sobre transmissões “causa mortis” e sobre doações.

De acordo com o inciso III do art. 48 do RPAF, na redação dada pelo Decreto nº 8.413, de 30.12.02, DOE de 31.12.02, com efeitos a partir de 31.12.02, a Notificação Fiscal é o instrumento pelo qual deve ser feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal relativamente ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITD). Tendo em vista que a modificação introduzida no RPAF é anterior aos fatos geradores (a alteração entrou em vigor a 31.12.02 e os fatos ocorreram em 2003), o presente lançamento, efetuado a 30.12.08, teria de ser refeito como prevê o RPAF.

Sendo assim, em vez de Auto de Infração, o instrumento que deveria ter sido emitido era outro, a chamada Notificação Fiscal.

Com efeito, assim dispõe o RPAF:

“Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência:

.....

III - de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal relativo ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITD), às taxas estaduais e ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);

.....

Art. 49. É vedada a lavratura de uma mesma Notificação Fiscal relativa a infrações diversas.

Art. 49-A. Fica dispensada a lavratura de Notificação Fiscal relativa a créditos tributários cujo valor seja igual ou inferior a R\$ 200,00 (duzentos reais).

Art. 50. A Notificação será expedida pela Superintendência de Administração Tributária (SAT), através das inspetorias fazendárias e das inspetorias de fiscalização.

.....

Art. 53. Uma vez intimado da emissão da Notificação Fiscal, o s  
(dez) dias, contado a partir da intimação, para efetuar o paga  
justificação na repartição do seu domicílio fiscal, comprovando s

§ 1º Na justificação de que cuida este artigo, a petição deverá limitar-se à demonstração objetiva das provas quanto aos fatos considerados.

§ 2º Compete ao titular da repartição fazendária emitente da Notificação Fiscal efetuar, no prazo de 10 (dez) dias, contado da protocolização do expediente ou da data do recebimento pela repartição, a análise do cumprimento da obrigação de que cuide a Notificação Fiscal, devendo consignar a sua decisão em despacho que espelhe de forma clara, precisa e sucinta os fatos verificados, do qual será dada ciência ao interessado.

Art. 54. Decorrido o prazo estipulado para pagamento do débito objeto da Notificação Fiscal ou passados 02 (dois) dias após a ciência do despacho da autoridade competente que decida ser devido o valor lançado, total ou parcialmente, sem que tenha sido efetuado o pagamento, considera-se constituído o crédito tributário, devendo os autos serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa, na forma prevista no artigo 113.”

Diante desses elementos, é inegável que o lançamento é absolutamente nulo, por inobservância do devido procedimento legal (RPAF, art. 48).

A esta altura já poderia haver inclusive dúvida quanto à competência deste Órgão para declarar a nulidade do lançamento, haja vista que a matéria de conteúdo escapa à competência do CONSEF. No entanto, tendo em vista a forma do ato, exteriorizado como Auto de Infração, e tendo em vista a competência do CONSEF para julgar os lançamentos efetuados mediante esse instrumento, decido pela nulidade.

A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

Voto pena NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 269095.0003/08-0, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA**.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA