

**A. I. Nº** - 269095.0005/12-0  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
**AUTUANTES** - LUÍS ADRIANO DE ANDRADE CORREIA, ANGELA MARIA MENEZES BARROS e  
LÚCIA GARRIDO CARREIRO  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 11/10/2013

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0160-05/13

**EMENTA:** ITD. DOAÇÕES. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** REDE ELÉTRICA. **b)** PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR NA CONSTRUÇÃO DE REDE ELÉTRICA. É devido ITD - Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos sobre doações de rede elétrica, seja construída diretamente pelo consumidor ou mediante doações financeiras realizadas por este. Infrações caracterizadas. Multa reduzida em face da aplicação retroativa da norma tributária mais benéfica. Não acatadas as arguições de nulidades e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/12/2012, para lançamento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, no total de R\$314.533,63, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – Falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ITD incidente sobre as operações de doação de móveis. Falta de recolhimento do ITD sobre operações de doação de rede elétrica, nos meses de junho e julho de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$598,36. O contribuinte COELBA deixou de recolher o ITD incidente sobre operações de doação de redes elétricas, compostas por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, em que configura como donatária, conforme se comprova pelos Contratos de Doação de Rede Elétrica, Anexo VI. Os valores constantes do demonstrativo de débito, utilizados como base de cálculo do imposto foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 222.031.4010 – Imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos, substituída posteriormente pela conta contábil 223.031.1030, constante dos balancetes analíticos entregues pelo contribuinte em meio magnético. Demonstrativo resumido dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como cálculo do imposto encontram-se nos anexos deste.

**INFRAÇÃO 2** – Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD sobre doações de créditos. Falta de recolhimento de ITD incidente sobre operações de doação de dinheiro em moeda corrente que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira do Consumidor, no período de janeiro a dezembro de 2007, no valor de R\$313.935,27. O contribuinte COELBA deixou de recolher o ITD incidente sobre operações de doação de dinheiro em moeda corrente que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira do Consumidor, 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. Os valores constantes do demonstrativo de débito, utilizados como base de cálculo do imposto foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 222.031.3010 – Imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor, substituída posteriormente pela conta contábil 223.031.1020, constantes dos balancetes analíticos entregues pelo contribuinte em meio magnético. Demonstrativos resumidos dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como do cálculo do imposto encontram-se no anexo deste.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 28/12/2012 e apresentou defesa em 28/01/2013. Suscitou a preliminar de decadência, afirmando que as regras quanto à contagem do prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário encontram-se disciplinadas pelos arts. 150, §4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, todos transcritos na inicial.

No que diz respeito aos tributos lançados por homologação (como é o caso do ITD), afirmou que o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu as hipóteses em que se deve aplicar uma ou outra regra de contagem do prazo decadencial. Segundo aquela Corte Superior:

- a) Não é permitida a aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, afastando-se a tese da decadência decenal criada pela Fazenda Pública;
- b) O entendimento pacificado da Primeira Seção, já na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), proferido no REsp 973733/SC em 18/09/2009, é que o parâmetro de contagem do art. 173, inciso I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo inicial de contagem do prazo decadencial quinquenal) só prevalece nos casos de tributo lançado por homologação quando houver total ausência do pagamento antecipado por parte do contribuinte, isto é, nas hipóteses em que o contribuinte nada (nenhum montante) tenha adiantado a título de pagamento, ou quando tenha comprovadamente havido dolo, fraude ou simulação;
- c) Diferentemente, nos casos dos tributos lançados por homologação em que o pagamento antecipado foi realizado pelo contribuinte, mas apenas foram detectadas diferenças a serem saldas, prevalece o parâmetro de contagem do art. 150, § 4º, do CTN (data da ocorrência do fato gerador como termo inicial de contagem do prazo decadencial quinquenal);

Frisou que este assunto encontra-se bem delineado em acórdão proferido em 2010 pelo STJ no julgamento do REsp 1033444 / PE, cuja ementa transcreveu na peça defensiva.

No caso em questão, observou que o Auto de Infração ora refutado tenta responsabilizar a Defendente pelos valores de ITD não recolhidos. Logo, a regra aplicável no presente caso seria a do art. 173, I, do CTN. Em atenção ao enunciado no art. 173 do Código Tributário Nacional, ponderou que deve-se considerar a data de ciência do autuado acerca do presente Auto de Infração, qual seja, 28 de dezembro de 2012, como o *dies ad quem* para a contagem do prazo de decadência.

Possuindo o ICMS base de cálculo mensal, a expressão “*exercício seguinte*” a que se refere o art. 173 do CTN deve ser interpretada como o mês seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado, no caso, o período de fevereiro/2007 a janeiro/2008.

Uma vez tendo a intimação do contribuinte ocorrido em dezembro/2012, e considerando a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, observa-se que apenas a competência 12/2007 não teria sido fulminada pela decadência, uma vez que seu lançamento poderia ocorrer até o mês de janeiro/2013.

Sustenta, portanto, que restam decadentes os débitos anteriores a dezembro/2007, o que significa dizer que se devem ser expurgados da presente autuação os débitos ocorridos entre janeiro e novembro de 2007.

Salientou que as atividades desempenhadas pelas autoridades fiscais são plenamente vinculadas, devendo ser observadas necessariamente todos os termos legais e regulamentares que regem e autorizam a cobrança fiscal, e que ocorrendo a não observância de alguma determinação normativa sobre o assunto, caberá aos julgadores do Conselho reconhecer a nulidade/ilegalidade da cobrança indicada nos autos, determinando-se a estrita observância dos dispositivos legais e regulamentares sobre a matéria.

Nesse contexto, ressalta que a autoridade fiscal deixou de observar o que dispõe o art. 173, I, do Código Tributário Nacional, tendo efetuado cobrança de débito inquestionavelmente fulminado pela decadência, o que não se pode admitir.

Observou, ainda, que a Constituição Federal reservou unicamente à Lei Complementar a competência para dispor sobre lançamento, prescrição e decadência em matéria tributária. Quanto a isso, reproduziu a redação do seu art. 146, III, alínea “a”, da Lei Maior.

Destacou, mais à frente, que a observância por parte da autoridade fiscal dos ditames do CTN (norma com hierarquia de lei complementar) sobre a decadência torna-se imprescindível no presente caso.

Mencionou que a decadência é matéria de ordem pública, a qual não apenas pode como deve ser reconhecida pelos órgãos julgadores, inclusive na esfera administrativa. Até porque, sabe-se que não se poderia exigir do contribuinte que mantivesse em sua posse documentação comprobatória de seu direito por período superior aos cinco anos exigido pelo CTN. Transcreveu o art. 39 do RPAF/99, ressaltando que as formalidades descritas na norma processual são estabelecidas pela legislação tributária no intuito de concretizar e propiciar a perfeita atuação do princípio da ampla defesa. Ressaltou ainda que nos casos em que a forma serve à mera exteriorização do ato, este é válido independentemente das diversas feições que possa ou venha a assumir. Já nas hipóteses em que a lei estabelece determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do ato, eventuais descumprimentos nesse sentido acarretarão inevitavelmente a nulidade ou anulabilidade deste. Na segunda hipótese enquadram-se os casos em que a forma e o conteúdo de determinado ato são prescritos pela legislação como meios indispensáveis à concretização das garantias individuais constitucionalmente outorgadas aos contribuintes.

Mencionou o art. 18 do RPAF/99, que trata das nulidades do processo administrativo fiscal, afirmando que são requisitos indispensáveis à validade do Auto de Infração: a correta descrição dos fatos ocorridos, a perfeita indicação dos dispositivos legais infringidos, assim como da correspondente penalidade aplicável, bem como a correta indicação do sujeito passivo da infração descrita. Que no caso concreto, o auditor fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração deixou de observar requisitos essenciais à sua validade do ato administrativo, razão pela qual o mesmo apresenta-se absolutamente nulo.

Arguiu também a nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade da COELBA para figurar no pólo passivo da demanda. Isso porque, analisado nos tópicos relacionados ao mérito, não há que se falar em doação no presente caso, e ainda que se considere ter havido, o donatário seria, obviamente, o poder concedente (União Federal), que, por sua vez, é alcançada pela imunidade recíproca, preconizada no art. 150, VI, da Constituição Federal e jamais o concessionário, conforme pretende o Fisco estadual. Nessa esteira, entende ser inconteste que a COELBA é parte manifestamente ilegítima para figurar no pólo passivo do presente Auto de Infração, pelo que se denota forçoso o reconhecimento da sua nulidade, consoante dispõe o art. 18, inciso IV, alíneas *a* e *b* do RPAF supra transcrito.

Levantou ainda a preliminar de confiscatoriedade da multa aplicada, no valor de 150%, com base nas disposições do art. 13, II, da Lei nº 4.826/1989, cujo teor também transcreveu na peça de defesa. Disse a partir da redação desse dispositivo inferir que a penalidade só poderia ser aplicada a contribuintes que tivessem realizado lançamento do ITD em valor inferior ao real, o que não ocorreu no caso em exame. Além disso, a empresa autuada não agiu em nenhum momento de forma a induzir a Fazenda Nacional a cobrar valor inferior ao real, não se justificando a indicação desse dispositivo legal. Portanto, não haveria correspondência entre a infração descrita e a penalidade aplicada, em clara afronta aos requisitos trazidos pelo art. 39 do RPAF/BA, levando à inconteste nulidade do Auto de Infração ora combatido nos termos do art. 18 do mesmo RPAF.

Nesse contexto, entende que a cobrança realizada nos presentes autos deve ser afastada integralmente, visto que a autoridade autuante não atendeu aos requisitos legais a que estava vinculada, em prejuízo ao direito de defesa do contribuinte e caso assim não entenda o D. Conselho, há de ser afastada por completo, ao menos, a multa imposta, diante da nítida inaplicabilidade do dispositivo legal apontado.

Sustenta que só seria possível a cominação de multa com esteio no inciso III do mesmo artigo, o qual é utilizado “*quando ocorrer infração diversa das tipificadas nos incisos anteriores*”. Contudo, como esse dispositivo legal não foi em nenhum momento indicado nos autos, não se pode cogitar a sua aplicação *in casu*, devendo ser excluída a multa aplicada em sua integralidade, conforme anteriormente requerido. Não sendo este o entendimento desse órgão julgador, o que se admite apenas por extrema cautela processual, pede pela a redução da multa imposta, sob o manto do inciso III do art.13, que determina a imposição de penalidade correspondente a 6 (seis) vezes o valor da Unidade Padrão Fiscal (UPF-BA).

Ressaltou, em seguida, que o dispositivo da multa teve a sua redação alterada pela Lei nº 10.847 de 27 de dezembro de 2012, passando a ter vigência com o seguinte texto:

**Art. 13.** *O descumprimento de obrigações principais e acessórias previstas nesta Lei e em normas regulamentares sujeitará o infrator, sem prejuízo do pagamento do imposto e dos acréscimos tributários cabíveis, às seguintes penalidades:*

*I - 5% (cinco por cento), sobre o valor do imposto devido quando o inventário ou arrolamento não for requerido no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data da abertura da sucessão, independentemente do recolhimento do tributo no prazo regulamentar."*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto, quando a falta do pagamento não decorrer de fraude;*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto, quando a falta do pagamento decorrer de fraude.*

Ou seja, a multa outrora imposta no percentual de 150% foi reduzida ao percentual de 60%. Assim, considerando o que dispõe o art. 106, inciso II c do CTN, norma também transcrita, entende a defesa que deveria ter sido aplicada pela autoridade autuante a penalidade menos gravosa. Nesse sentido, o entendimento esposado pelo STJ sobre o assunto, conforme demonstra na decisão extraída do RESP 242239, Rel. Francisco Peçanha Martins, segunda turma, DJ 15/10/2001, p. 255, também transcrita nos autos.

No mérito o contribuinte sustenta que não restou configurado o instituto da doação, por inexistência do “*animus donandi*”. Apresentou as seguintes alegações.

Na qualidade de concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no estado da Bahia, a COELBA, tem a obrigação de assegurar e garantir aos seus consumidores a continuidade e a qualidade no fornecimento desta energia elétrica.

Esta exclusividade é reforçada pelas normas e regulamentos da ANEEL, que coloca a aludida concessionária como única habilitada para operação e manutenção das instalações elétricas objeto da concessão.

No intuito de operacionalizar e viabilizar o fornecimento de sua energia elétrica, em certas e determinadas situações, a COELBA firma e concretiza com os usuários e consumidores dos seus serviços três tipos específicos de contratos, os quais se encontram expressamente previstos na legislação regente da matéria em exame: *o de Doação de Rede, o de Participação Financeira do Consumidor e o de Subvenção destinada a Investimentos no serviço concedido.*

O Contrato de Doação de Rede consiste na operação por meio da qual o consumidor ou potencial consumidor assume e constrói, com recursos próprios, um trecho da rede de distribuição de energia elétrica.

O Contrato de Participação Financeira do Consumidor é o negócio jurídico por meio do qual o usuário ou tomador do serviço paga à concessionária o valor correspondente ao custo da obra, a fim de que ela execute a construção e extensão da rede elétrica.

Por fim, a última espécie, o contrato de Subvenção destinada a Investimentos no serviço concedido, consiste na operação por meio da qual os entes federativos realizam subvenções públicas de investimento, transferindo dinheiro público para as concessionárias de energia elétrica, a fim de que estas ampliem a rede de distribuição de energia.

Tais contratos impõem ao usuário ou consumidor a obrigação de contribuir para a implantação da rede de energia elétrica que utilizará, com o intuito de que seja viabilizada, em certas

situações específicas expressamente previstas na legislação, a própria operacionalização do serviço.

Por outro lado, a referida contratação implica também na transferência da rede, nela incluídos os materiais e postes, que passam a integrar a área da concessão, a fim de que seja possibilitada e, principalmente, assegurada a manutenção da prestação do serviço.

Quanto a essa transferência de bens operada pelos referidos contratos, ressaltou que ela ocorre, tão-somente, por força legal, haja vista que a legislação a impõe nestes termos 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.

Por força do Decreto nº 41.019, de 1957, regulamentador dos 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, após, tais bens a serem incorporados ao ativo fixo da concessionária, incorporação essa que é contabilizada sob a denominação de contribuições especiais, por determinação expressa. Transcreveu o dispositivo do mencionado Decreto, com o seguinte teor:

*Art. 144. As extensões estabelecidas com o auxílio dos consumidores são incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas as obras, devendo ser creditadas a contas especiais as importâncias dos respectivos adiantamentos, contribuições ou dotações para fins do art. 91, alínea a, do art. 92, e do art. 158, inciso III.*

Citou a Lei Federal nº 10.438/2002, que estabelece os casos em que os consumidores deverão contribuir para as obras de ampliação do sistema de distribuição de energia elétrica, conforme abaixo:

*Art. 14. No estabelecimento das metas de universalização do uso da energia elétrica, a Aneel fixará, para cada concessionária e permissionária de serviço público de distribuição de energia elétrica:*

*(...)*

*§ 1º O atendimento dos pedidos de nova ligação ou aumento de carga dos consumidores que não se enquadram nos termos dos incisos I e II deste artigo, será realizado à custa da concessionária ou permissionária, conforme regulamento específico a ser estabelecido pela ANEEL, que deverá ser submetido a Audiência Pública.*

*§ 2º É facultado ao consumidor de qualquer classe contribuir para o seu atendimento, com vistas em compensar a diferença verificada entre o custo total do atendimento e o limite a ser estabelecido no §1º*

Mencionou também dispositivos da Resolução nº 414/2010 da ANEEL, a seguir transcritos:

*Art. 42. Para o atendimento às solicitações de aumento de carga ou conexão de unidade consumidora que não se enquadram nas situações previstas nos arts. 40, 41 e 44, deve ser calculado o encargo de responsabilidade da distribuidora, assim como a eventual participação financeira do consumidor, conforme disposições contidas nesta Resolução, observadas ainda as seguintes condições:*

*(...)*

*IV – os bens e instalações oriundos das obras, de que trata este artigo, devem ser cadastrados e incorporados ao Ativo Imobilizado em Serviço da distribuidora na respectiva conclusão, tendo como referência a data de energização da rede, contabilizando-se os valores da correspondente participação financeira do consumidor conforme disposto no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica.*

*Art. 43. A participação financeira do consumidor é a diferença positiva entre o custo da obra proporcionalizado nos termos deste artigo e o encargo de responsabilidade da distribuidora.*

*§ 2º Caso a distribuidora ou o interessado opte por realizar obras com dimensões maiores do que as necessárias para o atendimento ou que garantam níveis de qualidade de fornecimento superiores aos especificados na respectiva regulamentação, o custo adicional deverá ser arcado integralmente pelo optante, devendo ser discriminados e justificados os custos adicionais.*

*§ 3º A distribuidora deve proporcionalizar individualmente todos os itens do orçamento da alternativa de menor custo, que impliquem reserva de capacidade no sistema, como condutores, transformadores de força/distribuição, reguladores de tensão, bancos de capacitores e reatores, entre outros, considerando a relação entre o MUSD a ser atendido ou acrescido e a demanda disponibilizada pelo item do orçamento.*

*Art. 44. É de responsabilidade exclusiva do interessado o custeio das obras realizadas a seu pedido nos seguintes casos:*

*I – extensão de rede de reserva;*

*II – melhoria de qualidade ou continuidade do fornecimento em níveis superiores aos fixados pela ANEEL, ou em condições especiais não exigidas pelas disposições regulamentares vigentes, na mesma tensão do fornecimento ou com mudança de tensão, exceto nos casos de que trata o § 1º do art. 13;*

*III – melhoria de aspectos estéticos;*

*IV – empreendimentos habitacionais para fins urbanos, observado o disposto na Seção XIII deste Capítulo;*

*V - infraestrutura básica das redes de distribuição de energia elétrica internas aos empreendimentos de múltiplas unidades consumidoras, observado o disposto na Seção XIII deste Capítulo;*

*VI – fornecimento provisório, conforme disposto no art. 52; e*

*VII – outras que lhe sejam atribuíveis, em conformidade com as disposições regulamentares vigentes.*

*§ 1o Nos casos de que trata este artigo, devem ser incluídos todos os custos referentes à ampliação de capacidade ou reforma de subestações, alimentadores e linhas já existentes, quando necessárias ao atendimento do pedido, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução.*

*§ 2o O atendimento de pedido nas condições previstas neste artigo depende da verificação, pela distribuidora, da conveniência técnica para sua efetivação.*

*Art. 46. A distribuidora, por solicitação expressa do consumidor, pode realizar obras com vistas a disponibilizar-lhe o remanejamento automático de sua carga em casos de contingência, proporcionando padrões de continuidade do fornecimento de energia elétrica superiores aos estabelecidos pela ANEEL, observando-se que:*

*IV – o investimento necessário à implementação do descrito no caput deve ser custeado integralmente pelo consumidor;*

A defesa argumenta que no Auto de Infração, sob análise, houve lançamento tributário consubstanciado na incidência de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITD sobre incorporação legal de bens às instalações de energia elétrica relativa às obras construídas com a Participação Financeira dos Consumidores (que pagaram à concessionária o valor correspondente ao custo das obras para que estas fossem realizadas) e à “doação” de Rede Elétrica (nas hipóteses em que os consumidores assumiram e construíram, com recursos próprios, os trechos da rede elétrica). Isso porque, no caso em apreço, o Fisco Estadual entendeu que a transmissão das instalações de energia elétrica em questão foi realizada através de doação de bens particulares dos consumidores à concessionária, o que caracterizaria a incidência do ITD.

Entende que a questão ora posta em discussão nos autos versa sobre a incidência, ou não, do ITD sobre operações de doação de Rede Elétrica e sobre operações feitas a título de Participação Financeira do Consumidor, pelo que, para a obtenção da solução mais apropriada para o caso, *mister se faz analisar se, diante dos fatos, ter-se-ia configurado, de fato, o negócio jurídico da doação, quando da realização das operações a que aludem os contratos específicos.*

Destacou, como questão importante e elucidativa a transcrição dos dispositivos da Resolução nº 414/2010 da ANEEL (arts. 49, 50 e 51):

*Art. 49. Os bens e instalações referentes a redes de energia elétrica, implantados pelos responsáveis pelos empreendimentos ou regularização fundiária, com exceção das instalações destinadas a iluminação pública e das vias internas, conforme o caso, devem ser incorporados ao patrimônio da concessão ou permissão, na oportunidade de sua conexão ao sistema de distribuição da distribuidora, o que se caracteriza pela energização e instalação de equipamento de medição em unidade consumidora.*

*Art. 50. A incorporação de que trata o art. 49 deve ser feita de forma não onerosa, a título de doação, não ensejando qualquer indenização ao responsável pelo empreendimento ou aos adquirentes das unidades individuais, observadas as disposições do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica e do Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico.*

*Art. 51. Na hipótese de recusa por parte do responsável pela implantação ou dos adquirentes das unidades do empreendimento em permitir a incorporação, compete à distribuidora adotar as medidas legais e jurídicas para garantir o direito à incorporação das instalações ao respectivo ativo imobilizado em serviço, na qualidade de protetora dos interesses inerentes à prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, originalmente de competência da União*

Discorre que caso o consumidor se recuse a efetuar a chamada “doação” à concessionária, deve esta, por força legal, utilizar das medidas legais cabíveis, a fim de defender o interesse público na prestação do serviço de distribuição de energia elétrica. Ressaltou que o contrato de doação é instituto de Direito Civil, pelo 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. Nesse esteio, ressaltou que a lei tributária expressamente veda a possibilidade de alteração da definição e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou delimitar competências tributárias. Válido, pois, transcrever o quanto disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional. Transcreveu esse dispositivo na peça impugnatória.

Mencionou também, para melhor compreensão da matéria o teor do art. 538 do Código Civil brasileiro, que assim dispõe que dispõe sobre o instituto da doação, *in verbis*:

*Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.*

Do conceito desenvolvido pelo Código Civil, observa que, para a caracterização de uma doação, faz-se imprescindível que o negócio se opere por meio de um contrato; que se dê por ato espontâneo e necessariamente por liberalidade (*animus donandi*) do doador, e que ocorra a transferência de bens ou vantagens do seu patrimônio para o de outra pessoa, com a aceitação desta.

Tal definição legal, para a defesa, traz implícitos alguns requisitos, sem os quais restaria impossível admitir o reconhecimento de uma doação. O principal é a liberalidade do ato, ou seja, a vontade livre de doar é absolutamente necessária à configuração do contrato, sendo que, na sua falta, não há que se falar de doação, como esclarece a lição de J. M. CARVALHO SANTOS (*In Código Civil Brasileiro Interpretado*. Livraria Freitas Bastos 5/A, 8 cd., 1958, Vol. XVI, p. 319):

A partir dessas considerações, sustenta que não há como se vislumbrar qualquer liberalidade nas contratações que embasaram o lançamento fiscal, principalmente por parte dos consumidores, pois que estes, em razão do serviço de energia que lhes será oferecido, submetem-se 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.

Ressaltou também a existência de norma editada pela ANEEL, materializada no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, a que se reporta a Resolução nº 444, de 26/10/2001, que prevê, especificamente, a compulsoriedade da participação financeira do consumidor nessas hipóteses, conforme transcrição abaixo:

*7. Quando da conclusão do processo de imobilização pela transferência às contas do Ativo Imobilizado em Serviço, deverão, também, ser efetuados os competentes registros de transferência entre as respectivas subcontas 222.0X.X.2 - Participações da União, 222.0X.X.3 - Participação Financeira do Consumidor, 222.0X.X.4 - Doações e Subvenções Destinadas a Investimentos no Serviço Concedido e 222.0X.X.8 - Outras, referente a recursos recebidos e aplicados nos investimentos que estão sendo imobilizados.*

Ressaltou que o histórico produzido pela Autoridade Autuante, acerca das legislações que prorrogaram o prazo final para que os consumidores enquadrados nas situações específicas em apreço efetuasse a “doação” das redes à COELBA em nada alterariam o caráter obrigatório desta “doação”, porque os consumidores não aguardaram o prazo final para a incorporação. Mesmo nessa situação não estaria configurado o *animus donandi* dos negócios jurídicos em questão. Reitera a defesa: não se pode configurar uma doação quando esta ocorre de maneira forçada por legislação que indica uma data definitiva para que ela aconteça. Ausente o elemento subjetivo da doação, isto é, a vontade livre de doar os bens à concessionária. O que existiu no caso em apreço decorreu de uma determinação legal obrigando essa 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. A defesa ressalta ser esse tipo de contrato figura

específica do sistema de eletricidade, a ser enquadrada no negócio jurídico administrativo denominado de incorporação de bens à concessionária por força legal.

Em seguida a defesa usa como argumento a reversão dos bens ao poder concedente e a correspondente impossibilidade de tributação pelo estado da Bahia de operações de doação feitas à união, verdadeira donatária dos bens.

Afirma a defesa que os bens objetos dos contratos de doação 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. Que a concessionária autuada é apenas detentora da posse do acervo elétrico que constitui a concessão, sendo-lhe assegurada esta posse tão-somente enquanto estiver vigente o contrato de concessão celebrado com a União, a fim de que possa usufruir da rede já construída.

Destacou as disposições dos arts. 63 e 64, do Decreto Federal nº 41.019/57, transcritos na peça defensiva, que, ao tratarem da posse dos bens e instalações elétricas do serviço concedido, ressaltam que os bens e instalações utilizados na geração, na 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. Que as linhas de distribuição de energia que se incorporam ao ativo imobilizado da concessionária serão revertidas ao poder concedente, quando ultimado o prazo de concessão.

Mencionou também as Leis nºs 8.987/95 e 9.074/95 (Lei das Concessões dos Serviços Públicos de Energia Elétrica), bem como no próprio Contrato de Concessão celebrado com a União Federal, ressaltando que a COELBA detém temporariamente a concessão do serviço de distribuição de energia no estado da Bahia, pelo que, findo o prazo estabelecido no referido contrato, o serviço retorna ao Poder Concedente, seu real titular.

Nesse diapasão, citou o que dispõe o §1º, do art. 35, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, estabelecendo que *“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”*. Mencionou também o próprio Contrato de Concessão, nº 010/97, celebrado entre a COELBA e o Poder Concedente, com as seguintes cláusulas:

**CLÁUSULA DÉCIMA-PRIMEIRA**

*Segunda Subcláusula — Extinta a concessão, operar-se-á, de pleno direito, a reversão, ao PODER CONCEDENTE, dos bens vinculados ao serviço, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e determinação do montante de indenização devida à CONCESSIONÁRIA, observados os valores e as datas de sua incorporação ao sistema elétrico.*

*Terceira Subcláusula — Para efeito da reversão consideram-se bens vinculados àqueles realizados pela CONCESSIONÁRIA e efetivamente utilizados na prestação dos serviços.*

Mencionou mais uma das disposições do art. 144, do Decreto nº 41.019/57: *os valores dos materiais incorporados não passam a integrar o patrimônio líquido da empresa concessionária, mas, na verdade, são 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, no caso a União, ao Concessionário.*

Disse que outro ponto que merece especial atenção é o que diz respeito à vinculação dos bens ao serviço concedido, o que significa dizer que a concessionária de energia elétrica é obrigada a manter permanentemente atualizados os cadastros e o controle dos bens e instalações que são passíveis de reversão ao Poder Público concedente. Na hipótese de alienação ou transferência de concessão à outra concessionária, de imobilizações que tenham sido total ou parcialmente realizadas com recursos registrados na conta “Participação Financeira do Consumidor”, deve a concessionária alienante destacar tal fato no documento da transação, deduzindo estes recursos do débito relativo à alienação.

Argumenta que a prevalecer à existência de doação, na espécie, o donatário seria o poder concedente, a União Federal, que, por sua vez, é alcançada pela imunidade recíproca,



preconizada no art. 150, VI, da Constituição Federal e jamais o concessionário, conforme pretende o Fisco estadual. Em outras palavras, na operação em questão, incorre transmissão privada, e sim integração pública ao patrimônio da União, o que confirma a não configuração do fato gerador do ITD para a impugnante, e representa impedimento para a cobrança da referida exação da União, por força do dispositivo constitucional que dispõe sobre a imunidade recíproca. Tratar-se-ia de figura administrativa anômala, que, por suas próprias e peculiares características, não pode ser simplesmente enquadrada como se doação fosse.

Trouxe à colação decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e do STJ, com as seguintes ementas:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE ITCD SOBRE TRANSFERÊNCIA DE MATERIAIS E RAMAIS ELÉTRICOS, INSTALADOS PELOS CONSUMIDORES, EM PROGRAMA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL. DECRETO 41.019/57. DESCABIMENTO DA COBRANÇA. INOCORRÊNCIA DE DOAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. (Processo nº 1.0153.99.008189-2/001. Desembargador Relator Ernani Fidélis. Data do acórdão: 30/11/2004. Data da publicação: 18/02/2005.)*

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DOAÇÃO. ITCD. NEGÓCIO JURÍDICO DE DOAÇÃO NÃO-CARACTERIZADO. (REsp 754717/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/05/2006, DJ 22/06/2006 p. 186)*

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DOAÇÃO. ITCD. NEGÓCIO JURÍDICO DE DOAÇÃO NÃO-CARACTERIZADO. (REsp 791334/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/05/2006, DJ 29/05/2006 p. 193)*

Reiterou, em seguida os argumentos de improcedência da multa aplicada e o seu caráter confiscatório. Transcreveu na peça impugnatória decisões judiciais acerca dessa matéria.

*“ICMS. REDUÇÃO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATÓRIA. TEM O STF ADMITIDO A REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA IMPOSTA COM BASE EM LEI, QUANDO ASSUME ELA, PELO SEU MONTANTE DESPROPORCIONADO, FEIÇÃO CONFISCATÓRIA. DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA NÃO DEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.”*

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. (AMS 0022279-85.2005.4.01.3800 / MG, Rel. JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS, 7ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.607 de 26/10/2012)*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. IRPF. MULTA DE 75%. DESPROPORCIONALIDADE. REDUÇÃO. (EAC380781/02/SE, Desembargador Federal LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, Pleno, julgamento: 15/08/2007, DJ 18/09/2007 - pag. 518).*

*(PROCESSO: 00000659520124058310, APELREEX24052/PE, RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ MARIA LUCENA, Primeira Turma, JULGAMENTO: 08/11/2012, PUBLICAÇÃO: DJE 16/11/2012 - Página 45)*

Destacou ainda que devem ser aplicadas ao caso as regras da razoabilidade, consagrada pela jurisprudência da Suprema Corte Americana, na cláusula *due process of law*, que se encontram positivadas também na Constituição de 1988.

Ao finalizar, apresentou a síntese de todos os pedidos formulados, nos seguintes termos:

- (i) Preliminarmente, seja reconhecida a decadência do lançamento tributário em questão, determinando-se a exclusão da presente demanda dos valores relativos aos períodos anteriores a dezembro de 2007;
- (ii) Ainda preliminarmente, requer seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração combatido, visto que lavrado contra parte nitidamente ilegítima para figurar no seu pólo passivo, bem como com a indicação de dispositivo legal para fundamentar a multa que, além de revogado, não se adéqua aos fatos descritos na narrativa da autuação, determinando-se a sua total extinção;
- (iii) No mérito, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora combatido e, conseqüentemente, desconstituído o lançamento fiscal levado a efeito, por inexistir, na hipótese, fato gerador da doação apto a sustentar a autuação lavrada, consoante demonstrado nas razões acima expendidas;

- (iv) Na remota hipótese de não restar acolhido o pleito meritório, seja a multa completamente excluída da autuação, visto que o dispositivo legal apontado apresenta-se nitidamente inaplicável ao presente caso, além de apresentar-se confiscatória e em confronto com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;
- (v) Não sendo este o entendimento deste Ilmo. Órgão julgador, seja, alternativamente, reduzida a multa imposta com base no critério adotado no inciso III do art.13 da Lei nº 4.826/1989 (6 (seis) vezes o valor da Unidade Padrão Fiscal (UPF-BA));
- (vi) Tampouco sendo este o entendimento desse órgão julgador, requer seja determinada, ao menos, a redução da multa aplicada ao percentual de 60%, conforme redação dada pela Lei nº 10.847/2012 ao inciso II do art. 13 da Lei nº 4.826/1989, face à inconteste retroatividade da norma mais benéfica.

Por fim, protestou provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.

Foi prestada a informação fiscal pelos autuantes, acostada às fls. 256 a 278 do PAF.

No que se refere à preliminar de decadência entenderam não ser necessário maiores digressões sobre esta questão, haja vista o entendimento reiteradamente manifestado pelo CONSEF no que tange a esta matéria, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 274-12/02 0150-12/02. Sustentam a aplicação, neste caso, da regra do art. 173, inc. I, do CTN, que preconiza que o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo, considerando que o autuado não prestou declaração, através da Guia de Informação, do valor do imposto a ser lançado, por entender sequer ser devido o ITD nas operações de doações realizadas. Desta forma, inaplicável para os autuantes a contagem prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Transcreveram na peça informativa o art. 173, I, do CTN e o dispositivo correspondente do RICMS/97, contido no art. 965.

No mérito os autuantes ressaltaram que existem situações em que consumidores solicitam às concessionárias de energia locais a ligação de energia elétrica em pontos distantes, a exemplo de áreas rurais, através de pedido de fornecimento. Neste caso, freqüentemente é necessário o aporte de recursos do solicitante, no todo ou em parte, para as obras necessárias (construção de postes e instalação de transformadores e fiações) à extensão da rede de distribuição existente ou a execução pelo próprio solicitante das obras na rede, mediante a contratação de empreiteiros. Na primeira hipótese, em que o requerente realiza o aporte de recursos junto à Concessionária, informam que a operação é denominada de Participação Financeira do Consumidor, registrada na contabilidade da empresa na conta 222.031.3010 – Imobilizado em Serviço – PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR. O autuado recebe um valor monetário do solicitante para realizar as obras de extensão de rede necessárias ao atendimento do seu pleito.

Na segunda hipótese, quando o interessado contrata uma empreiteira para realizar as obras na rede de distribuição, que, posteriormente serão doadas à autuada, conforme se constata nos Manifestos de Doação (Anexo VI - fls. 51 e 69 a 71), para que esta possa realizar manutenção na referida rede, tem-se configurada a situação descrita como Doação de Rede Elétrica - Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos, registrada na contabilidade da empresa na conta 222.031.4010 – Imobilizado em Serviço – DOAÇÕES E SUBVENÇÕES DESTINADOS AOS SERVIÇOS CONCEDIDOS.

Em ambas as hipóteses, destacam os autuantes, a partir da efetivação da doação a COELBA passa a ficar responsável pela manutenção da rede de distribuição, tendo como obrigação fornecer energia elétrica ao consumidor-doador, pelo que será devidamente remunerada através da cobrança de tarifa. Essa obrigação decorre da Cláusula Segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica e Constituição Gratuita de Servidão, por Pessoa Física (Anexo VI - fls. 55 a 56 e 77 a 78), ao estipular a doação “à COELBA, em caráter **permanente e irrevogável**, transferindo para a concessionária, por força deste instrumento e da Cláusula constitui, todo domínio, posse, direito e ação que, até agora, detinha(m) sobre a referida Rede Elétrica, comprometendo-se a

fazer(m) a presente doação a todo tempo boa, firme e valiosa e a defender a COELBA de qualquer dúvida ou molestação futura e a responder pela evicção de direito.”. Na Cláusula Quarta, da avença, a COELBA declara aceitar a doação e a servidão descritas, assumindo a responsabilidade pela operação e manutenção da Instalação Elétrica, ratificando a doação efetivada.

Para os autuantes, resta comprovada, a ocorrência do fato gerador do ITD, previsto na Lei nº 4826, de 27 de janeiro de 1989, com o seguinte teor, “*in verbis*”:

*Art. 1º O Imposto sobre Transmissão “CAUSA MORTIS” e doação de quaisquer bens ou direitos tem como fato gerador a transmissão “CAUSA MORTIS” e a doação, a qualquer título de:*

*I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física, nos termos da Lei civil;*

*II - direitos reais sobre imóveis;*

*III - bens móveis, direitos, títulos e créditos.*

*Art. 2º Para efeito desta Lei considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.*

*§ 1º A estipulação de condições de fazer não desvirtua a gratuidade da doação.*

Quanto à exigência do requisito da liberalidade, os autuantes ressaltaram que na época não existia norma obrigando a transferência de redes elétricas particulares para o domínio das concessionárias de energia elétrica. Não existia vedação à possibilidade do particular possuir rede própria, operá-la, dando-lhe a devida manutenção.

A citação do autuado do art. 144 do Decreto nº 41.019/57, o qual comprovaria a falta de liberalidade nas contratações sob análise, e a obrigatoriedade das transferências das instalações executadas pelos consumidores para o patrimônio da concessionária, são refutadas pelos autuantes, pois o referido Decreto foi modificado pelo Decreto nº 98.335/89, que passou a conter a seguinte norma:

*Art. 144. O disposto nos arts. 136 a 143 não se aplica a suprimentos de energia efetuados entre concessionários. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989).*

Disseram ainda que o texto que mais se aproxima do anterior é o do art. 143 do mesmo Decreto 41.019/57, que após a modificação efetuada pelo Decreto nº 98.335/89 ficou com a seguinte redação:

*Art. 143. As obras construídas com a participação financeira dos consumidores (arts. 140 e 142) serão incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas, creditando-se a contas especiais as importâncias relativas às participações dos consumidores, conforme legislação em vigor. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989).*

Frisaram que a citada norma se refere à incorporação ao patrimônio da concessionária das instalações efetuadas com a participação financeira do consumidor, e não aquelas construídas pelo próprio consumidor. Em outras palavras, o dispositivo trata de participação financeira do consumidor, e não de doação de rede de energia. No caso da participação financeira a rede é construída pela concessionária, ou por empreiteira por ela contratada, e, após a conclusão, a obra é incorporada ao seu patrimônio. O consumidor apenas entra com o total, ou parte, dos recursos financeiros necessários à construção, por força de contrato celebrado com a concessionária, de adesão livre e voluntária.

Quanto à Resolução ANEEL nº 444, de 26/10/2001, bem como o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, os autuantes informam que vislumbram nenhum artigo que faça referência, mesmo indireta, a compulsoriedade da participação financeira do consumidor. Logo, o autuado não teria conseguido comprovar a inexistência do elemento subjetivo da doação, que corresponde à vontade livre de doar bens à concessionária.

Frisaram, mais uma vez, que a legislação da época não vedava ao particular de possuir redes elétricas privadas, não sendo obrigado a transferi-las para o patrimônio da concessionária. Entretanto, a ANEEL e o Governo Federal editaram normas que modificaram esta permissão do consumidor possuir redes elétricas particulares. Na verdade, houve diversas normas que foram

estipulando prazos, e depois adiando e estipulando novos prazos mais elásticos, para o consumidor transferir sua rede particular para a concessionária. No começo do Auto de Infração (fls. 02 e 03), os autuantes registraram objeto do presente Processo Administrativo Fiscal, discorrendo de forma minuciosa acerca destas normas, suas alterações e prorrogações, conforme transcrição abaixo:

*Para dirimir quaisquer dúvidas acerca da liberalidade da propriedade e posse das redes elétricas por particulares, e, com isso, do animus donandi do proprietário ao doar as redes para a concessionária, apresentamos a seguir toda a legislação que tratou do tema, e foi postergando a data limite para os particulares serem obrigados a transferir suas redes para a COELBA, acaso não solicitassem autorização específica da ANEEL.*

*A Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004, estabeleceu, em seu art. 15, que as concessionárias de distribuição deveriam incorporar a seus patrimônios as redes particulares que não dispusessem de ato autorizativo do Poder Concedente até 31 de dezembro de 2005, ou, mesmo dispondo, desde que existisse interesse das partes em que fossem transferidas.*

*O Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, regulamentou a Lei nº 10.848, e determinou, no seu art. 71 e §§, que os proprietários de redes particulares já instaladas que não dispusessem de ato autorizativo poderiam requerê-lo até 30 de outubro de 2005, e a ANEEL deveria expedir estes atos autorizativos até 31 de dezembro de 2005. A partir de 1º de janeiro de 2006, as redes particulares que não dispusessem de ato autorizativo seriam incorporadas ao patrimônio das concessionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica.*

*A ANEEL publicou, em 19 de dezembro de 2005, a Resolução Normativa nº 193 que estabeleceu, no art. 1º, um prazo de 18 meses para os proprietários de redes particulares de energia elétrica continuarem operando e mantendo as respectivas instalações. Com isso, o termo final da liberalidade da propriedade de redes particulares somente se encerraria em 19/06/2007, e, com isso, não existiria, até esta data, obrigatoriedade de transferência de propriedade das redes particulares para as concessionárias.*

*Em 08 de agosto de 2006, a ANEEL publicou a Resolução Normativa nº 229, que, no seu art. 7º, alterou a data limite para os proprietários de redes particulares que pretendessem permanecer com tais ativos protocolarem na ANEEL requerimento solicitando autorização específica. Desta forma, a data limite passou de 30/10/2005 (estabelecida no Decreto nº 5.163/2004) para 31/10/2006. Já no §2º do art. 7º ficou estabelecido que a ANEEL deverá analisar a documentação apresentada e emitir, se for o caso, a autorização definitiva até 08/2007, ampliando o prazo que se encerrava em 31/12/2005. O art. 17 alterou o art. 1º da Resolução Normativa nº 193, de 19 de dezembro de 2005, estabelecendo um prazo de 18 meses para os proprietários de redes particulares de energia elétrica continuarem operando e mantendo as respectivas instalações, condicionado à solicitação de ato autorizativo até 31/10/2006. Com isso, o termo final da liberalidade da propriedade de redes particulares passou a ser 08/02/2008 (18 meses contados de 08/06/2006, data de publicação da Resolução Normativa nº 229).*

*Cabe ressaltar o §6º do art. 9º da Resolução Normativa nº 229 que enfatiza a existência da operação de doação para a concessionária. Além disso, os §§10 e 11 esclarecem que os ativos incorporados sem ônus, ou com ônus, deverão ser registrados a débito das contas do Ativo Imobilizado em Serviço das concessionárias.*

*A Resolução Normativa nº 283, de 09 de outubro de 2007, alterou o §2º do art. 7º da Resolução Normativa nº 229, de 08 de agosto de 2006, ampliando o termo final para a ANEEL analisar a documentação apresentada e emitir, se for o caso, a autorização definitiva, alterando de 08/2007 para 08/2008.*

*A Resolução Normativa nº 294, de 11 de dezembro de 2007, estabeleceu no §2º do art. 11, que enquanto a ANEEL não estabelecer o prazo de incorporação de redes privadas, deverão ser incorporadas somente aquelas indispensáveis à implantação do Plano de Universalização.*

*Por fim, a Resolução Normativa nº 359, de 14 de abril de 2009, alterou o §2º do art. 7º da Resolução Normativa nº 229, de 08 de agosto de 2006, ampliando novamente o termo final para a ANEEL analisar a documentação apresentada e emitir, se for o caso, a autorização definitiva, alterando para 30/06/2010. A Resolução Normativa nº 359 também alterou o art. 8-A da Resolução Normativa nº 229, estabelecendo que as distribuidoras deverão incorporar todas as redes particulares não destinadas ao cumprimento das metas do Plano de Universalização e do Programa Luz Para Todos até 31/12/2015.*

*Resumindo as diversas mudanças de datas implementadas pelas constantes alterações da legislação do setor, podemos resumir da seguinte forma:*

- 31/10/2006: limite para os proprietários de redes particulares de energia elétrica, que queiram continuar operando e mantendo as respectivas instalações, solicitem autorização à ANEEL.
- 08/02/2008: limite para os proprietários de redes particulares de energia elétrica continuarem operando suas redes, condicionado à solicitação de autorização à ANEEL até 31/10/2006.

- 30/06/2010: limite para a ANEEL emitir as autorizações definitivas solicitadas, quando pertinentes.
- 31/12/2015: limite para a concessionária incorporar todas as redes particulares não destinadas ao cumprimento das metas do Plano de Universalização e do Programa Luz Para Todos.

Sendo assim podemos tirar as seguintes conclusões para as diversas possibilidades:

1. Quando o proprietário de rede particular de energia elétrica não requerer autorização à ANEEL para continuar operando haverá duas hipóteses:
  - Se sua rede estiver destinada ao cumprimento das metas do Plano de Universalização e do Programa Luz Para Todos, a data de sua incorporação ao patrimônio da concessionária estará definida nestes programas.
  - Se sua rede não estiver destinada ao cumprimento das metas do Plano de Universalização e do Programa Luz Para Todos, a data limite para incorporação ao patrimônio da concessionária será 31/12/2015.
2. Quando o proprietário de rede particular de energia elétrica requerer, até 31/10/2006, autorização à ANEEL para continuar operando haverá duas hipóteses:
  - Se sua solicitação for deferida e concedida a autorização, não haverá incorporação.
  - Se sua solicitação for indeferida haverá incorporação, segundo os critérios da rede estar ou não destinada ao cumprimento das metas do Plano de Universalização e do Programa Luz Para Todos, conforme descrito anteriormente, considerando-se o limite máximo 31/12/2015.

Para os autuantes, se encontra demonstrado que, à época dos fatos, inexistia norma legal ou regulamentar que vedasse a possibilidade do consumidor possuir redes elétricas particulares e o obrigasse a transferi-las para a concessionária de energia.

Ainda quanto ao requisito da liberalidade para a configuração da doação, os autuantes consignaram que a defesa se utiliza de argumentação equivocada para fundamentar a sua alegação. Isto porque, clara está a intenção do consumidor em doar a rede elétrica à COELBA, manifestada na Cláusula Segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica anexo ao PAF (fls. 55 a 56 e 77 a 78). No caso presente, verifica-se a figura jurídica prevista no art. 540 do Código Civil, a doação com encargo, em que é imposta ao donatário uma contraprestação posterior à doação, qual seja o fornecimento de energia elétrica. Afirmaram ainda que doutrina é pacífica ao afirmar que a existência de contraprestação, anterior ou futura, não desconfigura a doação, pois a lei civil prevê as figuras da doação remuneratória e com encargo. Transcreveram ensinamentos do jurista Washington de Barros Monteiro, conforme abaixo:

*“Em essência, doação é contrato benéfico, inspirada no propósito que anima o doador de contemplar o donatário com uma liberalidade. Ela é pura simples, ou típica (vera et absoluta), quando restrição alguma se impõe ao benefício, amplamente desfrutado pelo donatário, sem qualquer limitação.*

*Mas, pode ser efetuada com encargo, hipótese em que se denomina modal ou onerosa.” (Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil, Direito das Obrigações, 2 º parte, São Paulo, Saraiva, 1971, p. 131).*

Com referência às operações de participação financeira do consumidor, declararam que a COELBA mais uma vez ocorre uma falsa interpretação da legislação do setor elétrico, pois não existe norma obrigando ao consumidor a contribuir com participação financeira junto à concessionária.

Citaram o Decreto nº 41.019/57, que regulamenta os serviços de energia elétrica, “*in verbis*”:

**Art. 139.** *As extensões do sistema de distribuição secundária, quando pedidas para consumo de qualquer classe, nos termos do art. 144, não compreendidas no art. 138, serão estabelecidas à custa dos concessionários até o limite de três vezes a receita anual estimada do novo consumo, a juízo da Fiscalização.*

**§1º** *É facultado ao consumidor de qualquer classe contribuir para a instalação das extensões, para compensar a diferença verificada entre o custo total da extensão e três vezes a renda anual prevista. (grifo nosso)*

**§2º** *Tais extensões poderão ser executadas por terceiros e cedidas aos concessionários, desde que obedecidas as normas aprovadas pelas autoridades competentes. (grifo nosso)*

Citaram também o Contrato de Concessão nº 010/97, celebrado entre a União e a COELBA, nos seguintes termos:

*Quinta Subcláusula - A CONCESSIONÁRIA é obrigada a realizar, por sua conta, os projetos e as obras necessárias ao fornecimento de energia elétrica aos interessados, até o ponto de entrega definido nas normas do PODER CONCEDENTE. Poderá, entretanto, a CONCESSIONÁRIA, transferir ao interessado, mediante negociação escrita e segundo as normas estabelecidas pelo PODER CONCEDENTE, a responsabilidade do custeio das obras necessárias ao atendimento do pedido de ligação ou de aumento de carga instalada. (grifo nosso)*

Para os autuantes fica evidente que a participação financeira do consumidor não é uma obrigação legal a que está sujeito o consumidor, mas uma operação negocial facultada ao consumidor no intuito de acelerar sua ligação, em opção à construção da rede por ele, com posterior doação à concessionária. Ressaltaram ainda que o consumidor nada adquire com a sua participação financeira na construção da rede elétrica, resultando em uma verdadeira doação de numerário em benefício da concessionária, para que esta construa antecipadamente a rede elétrica. Sustentam, portanto, a existência de uma verdadeira doação com encargo, em que a concessionária se obriga a construir a rede elétrica para atender ao consumidor que disponibilizou uma quantia de dinheiro a título de participação financeira.

No que se refere da reversão dos bens ao poder concedente e da impossibilidade de tributação pelo estado da Bahia das operações de doação feitas à União, verdadeira donatária dos bens, os autuantes refutaram integralmente as alegações defensivas, uma vez que é o próprio Regulamento de Serviços de Energia Elétrica (Decreto nº 41.019/57), em seu art. 143, alterado pelo Decreto nº 98.335/89, que ao tratar da incorporação das obras determina que as mesmas serão incorporadas aos bens e instalações do **concessionário** e não do Poder Concedente. Transcreveram o art. 143, do citado Decreto, conforme abaixo:

*Art. 143. As obras construídas com a participação financeira dos consumidores (arts. 140 e 142) serão incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas, creditando-se a contas especiais as importâncias relativas às participações dos consumidores, conforme legislação em vigor.*

Enfatizaram ainda que nos contratos de doação celebrados (Anexo VI, fls. 55 a 56 e 77 a 78) quem figura como donatário não é a União (Poder Concedente) e sim o autuado, pessoa jurídica com personalidade própria, distinta da União. E mais: a doação é ato anterior e que dá causa a outro ato posterior que é a incorporação. Sem a doação, não há que se falar em incorporação. Em suma: para os autuantes não pode prosperar a alegação do autuado de que detém apenas a posse dos bens, haja vista o estipulado na Cláusula Segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica e Constituição Gratuita de Servidão (Anexo VI, fls. 55 a 56 e 77 a 78), cujo trecho transcreveram na peça informativa, “*in verbis*”:

*CLÁUSULA SEGUNDA: ....., e nessa condição resolve(m) doá-la à COELBA, em caráter permanente e irrevogável, transferindo para a concessionária, por força deste instrumento e da Cláusula “constituti”, todo o domínio, posse, direito e ação que, até agora, detinha(m) sobre a referida Rede Elétrica, ..... (grifo nosso)*

*CLÁUSULA QUARTA: A COELBA por intermédio de seu representante habilitado, declara aceitar a doação e a servidão descritas, assumindo a responsabilidade, a partir dessa data, da operação e manutenção da Instalação Elétrica, ..... (grifo nosso)*

A partir dos lançamentos efetuados na contabilidade da empresa os autuantes sustentam que a rede elétrica recebida em doação integra o Ativo da concessionária, porém não é registrada como Patrimônio Líquido da mesma, pois não decorreu de aquisição mediante aporte de capital.

Informam mais à frente que o Contrato de Concessão nº 010/97, celebrado entre a COELBA e a União em 08 de agosto de 1997, estipula, em sua Cláusula Terceira, que o prazo de vigência da concessão para distribuição e geração de energia elétrica é de **30 (trinta) anos**, podendo ser prorrogado mediante requerimento da concessionária. Isto significa que a concessão ora em vigor está mantida, pelo menos, **até o ano de 2027**. Que este contrato foi celebrado após a privatização da empresa, em 31 de julho de 1997. No entanto, a presença da COELBA no Estado remonta à década de 60, quando foi criada com a missão de fornecer energia para assegurar o

desenvolvimento do Estado da Bahia. São, portanto, quase **50 anos** de atuação na geração e distribuição de energia elétrica no Estado, período no qual a empresa realizou investimentos com vistas a aprimorar a qualidade dos seus serviços, tendo, inclusive, adquirido o controle acionário da COSERN – Companhia Energética do Rio Grande do Norte, em 12 de dezembro de 1997. Diante dessa situação, a reversão dos bens vinculados ao serviço, no caso de extinção da concessão, é **hipótese extremamente remota**, apenas trazida à baila pelo autuado com o fito de esquivar-se da responsabilidade tributária que lhe é imputada. Dada a previsão contratual de prorrogação da concessão mediante requerimento da concessionária, e considerando-se a manutenção da qualidade e continuidade dos serviços, bem como o elevado volume de recursos financeiros e tecnológicos envolvidos na atividade de geração e distribuição de energia elétrica, improvável é a hipótese de extinção da concessão ao término do prazo contratual. Tanto é assim que a autuado detém quase meio século de atuação no setor.

Ressaltaram também ainda que, em se tratando de um contrato, a competência para sustá-lo é do Congresso Nacional, ou do Tribunal de Contas da União, no caso de omissão do primeiro, conforme se depreende da leitura do artigo 71, §§ 1º e 2º, da Constituição Federal.

Os autuantes informaram, a título de esclarecimento, que os lançamentos contábeis das operações de doação de redes elétricas eram feitos a débito da conta de Máquinas, Equipamentos e Instalações (conta do Ativo) em contrapartida ao lançamento a crédito da conta 222.031.4010 (conta do Passivo). Já a operação de participação financeira do consumidor era feita pelo lançamento a débito em Numerário – Disponível (conta do Ativo) pela entrega de dinheiro pelo consumidor, em contrapartida ao lançamento a crédito da conta 222.031.3010 (conta do Passivo). Que foram utilizadas as movimentações das contas contábeis do Passivo (222.031.3010 e 222.031.4010) apenas por facilidade, uma vez que as mesmas têm por objeto registrar apenas estes tipos de operações.

No tocante à imunidade recíproca, os autuantes rebatem os argumentos defensivos declarando que o artigo da CF mencionado pela defesa refere-se às imunidades recíprocas entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, não guardando qualquer relação com a concessão, de que é titular uma pessoa jurídica de direito privado. Observaram, ainda, que é a própria Constituição Federal estabelece limitações ao princípio da imunidade recíproca, estendendo-a as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público (Art. 150, § 2º), mas vedando-a as empresas públicas e sociedades de economia mista (Art. 173, § 2º), ou nas hipóteses de exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (Art. 150, § 3º).

Quanto às decisões citadas pelo autuado para embasar em entendimento pela não tributação das operações objeto da autuação consignaram, primeiramente, que as decisões judiciais citadas foram prolatadas em casos concretos, ou seja, em situações específicas, tendo apenas efeito entre as partes, não constituindo jurisprudência pacificada, tampouco efeito vinculante. Não foi proferida nenhuma decisão judicial em Ação Declaratória, de caráter genérico e efeito *erga omnes*, que declarasse a não incidência do ITD em operações de Participação Financeira do Consumidor e de Doação de Rede Elétrica.

Em segundo lugar, os autuantes destacaram que apesar da matéria em discussão, acerca da cobrança de ITD nas operações de Participação Financeira do Consumidor e de Doação de Rede Elétrica, ser recente, tendo sido objeto apenas de alguns poucos Autos de Infração. O CONSEF, por sua vez, já emitiu decisão de primeira instância em um deles, mais precisamente o Auto 298922.0006/06-7 julgando pela Procedência da autuação, ou seja, pela incidência do ITD nas operações em tela, conforme cópia do inteiro teor do Acórdão anexo ao Auto às fls. 16 a 22.

Transcreveram a ementa da referida decisão do CONSEF, proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento realizado em 24/05/2007, “*in verbis*”:

*ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298922.0006/06-7, lavrado contra COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA, devendo ser intimado o autuado*

*para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 381.728,40, acrescido da multa de 90%, prevista no Art. 78, inciso II da Lei Nº 3.956/81 (COTEB) c/c o artigo 15 da Lei Nº 4.826/89, e dos acréscimos legais.*

Ao concluírem a peça informativa os autuantes formularam requerimento a este Conselho de Fazenda pedindo pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre a exigência de ITD - Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, sobre operações consideradas pela fiscalização estadual como doação. O lançamento fiscal é composto de duas imputações:

Infração 1 – Falta de recolhimento do ITD sobre operações de doação de rede elétrica, nos meses de junho e julho de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$598,36.

Infração 2 - Falta de recolhimento de ITD incidente sobre operações de doação de dinheiro em moeda corrente que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira do Consumidor, no período de janeiro a dezembro de 2007, no valor de R\$313.935,27.

Em razões preliminares o contribuinte suscitou a nulidade do Auto de Infração por entender que a COELBA seria parte ilegítima neste processo para figurar no pólo passivo da obrigação tributária do Imposto Estadual de Doações (ITD). Arguiu também vício processual por inadequação do dispositivo legal da multa aplicada, no percentual de 150%, prevista no art. 13, inc. II, da Lei Estadual nº 4.826/1989, e por falta de atendimento dos requisitos previsto no art. 39, do RPAF/99, no tocante aos requisitos exigíveis para a lavratura do Auto de Infração.

A questão atinente à ilegitimidade passiva será enfrentada na análise de mérito da exigência fiscal em exame, por se tratar de matéria conexa com a análise da incidência ou não do ITD sobre as operações envolvendo os contratos de doação de rede elétrica e de participação financeira do consumidor usuário.

Relativamente ao enquadramento da multa e aos requisitos formais do Auto de Infração não acolho os argumentos defensivos. Do ponto de vista formal o Auto de Infração está plenamente revestido dos requisitos legais envolvendo: descrição dos fatos, enquadramento legal do fato gerador do tributo e da penalidade aplicada; elementos probatórios em se baseou o lançamento, quantificação da base de cálculo e da alíquota, intimação para pagamento ou apresentação de defesa. Presentes, portanto, os requisitos estabelecidos no art. 39, do RPAF/BA.

O aspecto envolvendo a análise da confiscatoriedade da multa aplicada foge à competência das instâncias administrativas de julgamento, por expressa disposição do art. 167, do RPAF/99.

Em relação à correta aplicação do percentual do multa examinarei a questão, por pertinência, no enfrentamento do mérito.

O autuado também arguiu a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), em relação aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2007. Essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela do valor devido. Entendo razão não assistir ao sujeito passivo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento se iniciou em 01/01/2008, com prazo final em 31/12/2012. O



Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2011, com ciência do contribuinte em 28/12/2012. Portanto, não há que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

Pelas razões acima expendidas afastou a arguição de decadência dos créditos tributários anteriores a dezembro de 2007, levantadas pela defesa.

Superadas as questões preliminares, passo a análise do mérito das infrações.

Para uma adequada abordagem do tema é imprescindível se fazer uma análise mais abrangente do sistema tributário, no tocante ao ITD, a luz das disposições constitucionais, normativas e doutrinárias acerca desse tributo. Tomo também com referência nessa análise o Parecer Profis/Forum/ITD nº 02/2006.

Nos termos do art. 155, inciso I, da CF, regra matriz do ITD, este imposto tem como hipótese de incidência (materialidade) a doação de quaisquer bens e direitos.

A Lei Maior utilizou, na demarcação do campo impositivo, institutos sedimentados e disciplinados pela lei civil: a propriedade, direitos reais, como se dá à transmissão desses bens e a cessão de direitos em espécie. De acordo com o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode, sob pena de manifesta inconstitucionalidade, alterar a compostura ou a fisionomia dos institutos de direito privado.

Frente a esse regramento impõe a definição do instituto civil da doação, que se encontra plasmado no Cód. Civil Brasileiro, no art. 538, com a seguinte redação:

*“art. 538 – Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.*

Muitos atos de liberalidade não constituem doação, por lhe faltar a vontade precípua de doar. Como exemplo, temos o comodato, onde alguém recebe algo de outrem, porém sem à vontade de transferência do domínio. A liberalidade é o elemento subjetivo do contrato de doação, o *“animus donadi”*, caracterizado vontade de transferir um determinado bem o direito para o patrimônio de outrem, sem recompensa ou contraprestação patrimonial. O elemento objetivo se apresenta na diminuição do patrimônio do doador que se agrega ao ânimo de doar.

A estipulação de um encargo a ser cumprido pelo donatário não desvirtua a gratuidade do contrato de doação que cria obrigações apenas para um das partes, o doador, já que a existência de encargo eventualmente determinado constitui simples *“modus”*. O encargo, conforme doutrina majoritária (Silvio Rodrigues e outros), não pode ser confundido com a contraprestação.

De acordo com a doutrina brasileira majoritária as doações classificam-se em: a) pura e simples (diz daquela que é feita em mutação de bem no propósito de favorecer o donatário, sem nada lhe ser exigido, ou de subordinação extraordinária ou sob condição; b) doação modal ou com encargo (diz daquela que, sem prejuízo da vontade livre de doar, contém imposição de um dever ao donatário, que deverá cumpri-lo diretamente ao doador, a terceiros, ou a alguém determinado); c) doação remuneratória (aquela que se efetua com o propósito de recompensar serviços recebidos pelo doador e atribuídos ao donatário); d) doação em contemplação do merecimento (a que baseia-se não na recompensa do donatário, mas no apreço especial que tem o doador pelo mesmo, como forma de agraciá-lo).

No “Contrato de Doação de Rede” firmado pela COELBA com os usuários/consumidores ou potenciais consumidores, geralmente localizados na zona rural ou em áreas de expansão urbana nova, estes últimos assumem e constroem com recursos próprios um trecho da rede de distribuição de energia elétrica a partir do ponto em que se encerra e/ou ponto mais próximo da rede elétrica do COELBA até o seu medidor, comprometendo-se e assinando termo de doação de todos os equipamentos e bens empregados na construção e complementação da aludida rede para a Concessionária, que fornecerá energia elétrica, a ser cobrada do usuário.

Em situação similar, temos o contrato de Participação Financeira do Consumidor, em que o usuário ou tomador do serviço passa à Concessionária um valor correspondente ao custo da obra necessária para a construção e extensão da rede elétrica existente a partir do ponto final da rede da COELBA até a sua unidade residencial ou empresarial (quadro de mediação), sendo que o usuário ou tomador do serviço não receberá nada em troca, e os bens utilizados na aludida extensão serão incorporados ao patrimônio da empresa concessionária de energia elétrica.

Em ambos os contratos, verificamos a presença dos requisitos configuradores da denominada “doação modal” e tais tipos contratuais se encontram previstos no Código Civil Brasileiro (art. 538 a 564). Estão presentes nessas avenças os seguintes elementos:

1. liberalidade ou “*animus donandi*” caracterizada pela vontade livre e desimpedida e pela possibilidade de conduta diversa a cargo do doador, mas com opção em última instância na translação de seu patrimônio em benefício do donatário;
2. unilateralidade traduzida pela obrigação da transferência da rede construída ou de doação em dinheiro (bem móvel) para o donatário;
3. forma prescrita em lei – contrato por instrumento particular, posto que se trata de móveis e não se configura hipótese de doação verbal do art. 541, parágrafo único do C. Civil Brasileiro.

Há, portanto, uma avença ou um contrato, firmado em instrumento particular, para que o negócio jurídico da doação se perfaça. O fato da legislação que regula o setor elétrico estabelecer a obrigação de entrega dos bens à concessionária de energia elétrica não desnatura o contrato de doação para efeitos de incidência tributária. O “*animus donandi*” não se descaracteriza por essa circunstância modal. Se a transferência fosse um mero efeito da lei ou de normas administrativas do Poder Concedente, não seria necessário o estabelecimento de um pacto entre as partes, na forma escrita, que não se não cumprido enseja a adoção de medidas de execução, inclusive via Poder Judiciário.

Por sua vez, reside, exatamente, na obrigação da concessionária (COELBA) em fornecer energia elétrica aos consumidores/usuários o encargo que caracteriza a doação modal objeto do lançamento do ITD neste processo.

Faço ainda um paralelo da situação posta nestes autos, com o contrato de seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não. Mesmo sendo obrigatória a contratação dessa modalidade de seguro, por força norma legal, incide sobre a operação o IOF, à alíquota de 0,38% (Lei nº 5.143/66 e Decreto Federal nº 6.306/07).

Portanto, no nosso entender, o imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doações (ITD), previsto na Constituição de 1988, e instituído na Bahia pela Lei nº 4.826/89, alcança todas as transmissões gratuitas, de quaisquer bens e direitos. Transmissões gratuitas enquadram-se na moldura constitucional e podem sofrer a incidência do imposto de doações. O fato da doação ter por “modus” a exigência de encargo, seja ele decorrente de lei ou norma administrativa, não descaracteriza o negócio jurídico para fins de incidência tributária.

Um outro argumento levantado pelo autuado diz respeito à reversão dos bens ao Poder Concedente findo o contrato de concessão da atividade de distribuição de energia elétrica. O autuado, em suma, nega a existência das infrações por entender que apenas detém temporariamente a concessão do serviço de distribuição de energia elétrica, pois, findo o prazo estabelecido no contrato, o serviço retorna ao Poder Concedente (União) e a doação não se caracterizaria. A defesa sustenta que em verdade o Estado da Bahia estaria tributando a União (poder concedente), o que seria vedado pela regra da imunidade recíproca, prevista na Lei Maior (art. 150, inc. IV).

Tais argumentos não são capazes de elidir a autuação, pois como bem destacaram os autuantes na fase de informação fiscal, com respaldo no Parecer PROFIS/FÓRUM ITD Nº 02/2006, nos contratos de doação celebrados (Anexo VI, fls. 55 a 56 e 77 a 78), quem figura como donatário não

é a União e sim o autuado (Cláusula Segunda) e, inequivocamente, a declaração de aceite por parte do autuado constante na Cláusula Quarta, consuma a doação à COELBA.

Para melhor entendimento reproduzo abaixo as cláusulas contratuais mencionadas:

*“CLÁUSULA SEGUNDA: ...e nessa condição resolve (m) **doá-la à COELBA**, em caráter permanente e irrevogável, transferindo para a concessionária, por força deste instrumento e da Cláusula “constituti”, todo o domínio, posse, direito e ação que, até agora, detinha (m) sobre a referida Rede elétrica, ... (grifos nossos)”*

*“CLÁUSULA QUARTA: A **COELBA** por intermédio de seu representante habilitado, **declara aceitar a doação e a servidão descritas**, assumindo a responsabilidade, a partir dessa data, da operação e manutenção da instalação elétrica ... (grifos nossos)”*

Essas disposições, por sua vez, exteriorizam a vontade dos doadores (requisito da liberalidade), pois, os consumidores transferiram seus bens ou vantagens de seu patrimônio para outra pessoa com aceitação desta e o fato do autuado ser obrigado a fornecer energia aos consumidores não descaracteriza a doação, conforme § 1º do artigo 2º da Lei nº 4.826/89:

*“Art. 2º Para efeito desta Lei considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.*

*§ 1º A estipulação de condições de fazer não desvirtua a gratuidade da doação.”*

A imunidade recíproca alegada pelo autuado, portanto, não se aplica à situação em exame nestes autos, posto que o negócio jurídico foi firmado entre particulares (COELBA e consumidores/usuários), e não figurando na relação contratual entes governamentais (União, Estados, Municípios, suas autarquias ou fundações de direito público). Ademais, é importante destacar que a CF, no art. 173, inc. II, prescreve que as empresas públicas e as sociedades de economia mista se sujeitam ao regime próprio das empresas privadas, quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. A COELBA, na condição de empresa privada, ainda que no exercício de atividade em regime de concessão, não é possuidora de privilégios no âmbito do direito tributário.

É importante destacar que a fundamentação tracejada linhas acima constitui a linha de entendimento firmado pela Procuradoria do Estado da Bahia, nos processos submetidos ao seu crivo, e que se encontram lançadas no Parecer PROFIS/FÓRUM/ITD nº 02/2006.

Firmado o entendimento de que o autuado recebeu doações sujeitas à incidência do ITD estadual, não há que se falar em ilegitimidade passiva. A questão de mérito absorve a alegação de vício do procedimento fiscal.

No tocante ao percentual de multa aplicada, todavia, assiste razão à defesa. De fato a Lei nº 4.826/1989, foi alterada pela Lei nº 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, que promoveu a redução da penalidade de 150% para 60% do valor do imposto, quando verificada a falta do pagamento de tributo não decorrente de fraude. O legislador separou as condutas fraudulentas das não fraudulentas, apenando com 100% as omissões em que houver intuito de lesar o fisco com o uso de meios fraudulentos. Por essa razão, acato o pedido do contribuinte, de reenquadramento da multa, fazendo incidir a este caso, a norma do art. 106, inc. II, letra “c”, do CTN, que prevê aplicação retroativa da norma tributária menos gravosa ao contribuinte autuado.

Não acato, entretanto, o pedido subsidiário de aplicação da norma contida no art. 13, inc. III, visto que: a) esta norma se encontra implicitamente derogada em razão da extinção da UPF-Ba, pela Lei nº 7.753/2000; b) a conduta do contribuinte tem penalidade específica – à época dos fatos geradores multa de 150% (conduta com fraude ou sem fraude) e após entrada em vigor da Lei nº 12.606/12, a penalidade de 60% (transcrevo abaixo), para as condutas sem o *animus* de lesar o fisco. No caso concreto, o contribuinte deixou de recolher o tributo em razão de ter firmado o entendimento de que as operações consubstanciadas nos contratos de “doação de rede elétrica” e “Participações Financeiras” não se encontravam submetidos ao campo de incidência do ITD.

***Art. 13.** O descumprimento de obrigações principais e acessórias previstas nesta Lei e em normas regulamentares sujeitará o infrator, sem prejuízo do pagamento do imposto e dos acréscimos tributários cabíveis, às seguintes penalidades:*

...  
**II** - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto, quando a falta do pagamento não decorrer de fraude;

Quanto às decisões citadas pelo autuado para embasar em entendimento pela não tributação das operações objeto da autuação, é importante consignar, em concordância com os autuantes, que as decisões judiciais citadas pela defesa foram prolatadas em casos individuais, ou seja, em situações específicas, tendo apenas efeito entre as partes envolvidas, não constituindo jurisprudência pacificada, tampouco efeito vinculante. Não foi proferida nenhuma decisão judicial em Ação Declaratória de Controle Concentrado de constitucionalidade ou legalidade, com efeitos *erga omnes*. Permanece assim inalterado o entendimento construído em sede administrativa no sentido da incidência do ITD em operações de doações através de Participação Financeira do Consumidor e via entrega direta de equipamentos e bens que vão compor a rede elétrica da concessionária.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA, do Auto de Infração, mantendo a exigência tributária quanto ao ITD lançado, porém, ajustando o percentual da multa para 60%, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269095.0005/12-0**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$314.533,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, II, da Lei nº 4.826/89, alterada pela Lei nº 12.609/12, com adequação do percentual aplicado, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2013.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR