

A. I. Nº. - 298922.0011/13-3
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
AUTUANTE - LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS – DAT METRO
INTERNET - 04.07.2014

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0083-06/14

EMENTA: ITD. DOAÇÕES. FALTA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA: PRELIMINAR DE MÉRITO. VÍCIO MATERIAL. A anulação do lançamento anterior decorreu da ausência de informações acerca da multa aplicada, fato que cerceia o direito de defesa da autuada, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o art. 142 do CTN e tornando incerta, consequentemente, a dívida tributária, em seu montante integral. A conclusão a que se chega é, portanto, de que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos do crédito tributário, dentre os quais está a obrigação da mesma natureza. Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o conteúdo (matéria) do ato de lançamento, pois o quantum do crédito tributário revelou-se indeterminado. Sendo de natureza material o víncio que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/05/2007, no que concerne ao exercício de 2002. O presente Auto de Infração foi lavrado em 16/12/13, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo àquele exercício. Acolhida a tese defensiva. Infração elidida. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2013, exige ITD no valor de R\$242.300,60, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 41.01.01: Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de créditos, nos meses de janeiro a dezembro de 2002. Valor do débito de R\$123.955,87. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “Falta de recolhimento de ITD sobre os valores doados à concessionária de energia elétrica COELBA por seus consumidores, a título de Participação Financeira do Consumidor, para construção de Rede Elétrica. Os valores constantes do demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais da conta contábil 222.031.3010-imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor, constantes dos Balancetes Analíticos entregues pelo contribuinte em CD, e que se encontra em anexo (Anexo I). O PAF 269095.0004/07-8 encontra-se em anexo e foi julgado nulo, conforme Acórdão às folhas 137 a 140, com indicação de renovação da ação fiscal, sob a alegação de que o instrumento adequado à constituição do crédito tributário seria a Notificação Fiscal. Ocorre que, consoante o art. 48 do

RPAF, com a redação atual dada pelo Decreto 12.537, de 30/12/2010, a Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais) apenas. Dessa forma, o presente PAF deve ser analisado conjuntamente ao que se encontra no Anexo II (folhas 01 a 148)”.

Infração 02 – 41.01.04: Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de móveis, nos meses de janeiro a dezembro de 2002. Valor do débito de R\$118.344,73. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “Falta de recolhimento de ITD incidente sobre as operações de doações de Redes Elétricas, compostas por cabos, transformadores, e demais instalações e equipamentos. Os valores constantes do demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais da conta contábil 222.031.4010-imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções destinados aos serviços concedidos, constantes dos Balancetes Analíticos entregues pelo contribuinte em CD, e que se encontra em anexo (Anexo I). O PAF 269095.0004/07-8 encontra-se em anexo e foi julgado nulo, conforme Acórdão às folhas 137 a 140, com indicação de renovação da ação fiscal, sob a alegação de que o instrumento adequado à constituição do crédito tributário seria a Notificação Fiscal. Ocorre que, consoante o art. 48 do RPAF, com a redação atual dada pelo Decreto 12.537, de 30/12/2010, a Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais) apenas. Dessa forma, o presente PAF deve ser analisado conjuntamente ao que se encontra no Anexo II (folhas 01 a 148)”.

Constam dos autos: ANEXO I – CD (contendo balancetes analíticos do exercício de 2002) (folhas 07 a 08); ANEXO II (cópia do PAF 269095.0004/07-8 (folhas 09 a 159); Impugnação (folhas 165 a 258); informação fiscal (folhas 260 a 269).

A autuada apresenta impugnação às folhas 165 a 258, contestando o presente lançamento, fundamentada nas razões a seguir.

Preliminarmente, suscita a nulidade do auto de infração sob a alegação de que inexiste vício formal a autorizar a renovação do lançamento. Afirma que a decadência, em matéria tributária, diz sobre a perda da possibilidade de constituição do crédito tributário. Transcreve o inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, para concluir que o diploma citado previu a hipótese de interrupção da decadência, vez que possibilitou a renovação do prazo quinquenal para a constituição do crédito tributário, em caso de julgamento administrativo que declare a nulidade formal do lançamento tributário.

Transcreve a ementa do Acórdão JJF nº 0394-01/08 (que julgou nulo o Auto de Infração nº. 269095.0004/07-8), para, a seguir, afirmar que as formalidades estabelecidas pela legislação tributária objetivam permitir a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo que o seu descumprimento pelo fiscal responsável pela autuação faz presumir a violação de tais princípios. Ensina que há casos em que o Direito dispensa particular atenção e relevância à forma como são praticados determinados atos, seja na instância administrativa ou na judicial. Se de um lado há casos nos quais a forma apenas serve à exteriorização do ato, outros há em que ela é indispensável para que o ato tenha vida, diferindo fundamentalmente o papel que desempenha em uma ou outra dessas situações.

Prossegue, lecionando 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. Nestas hipóteses, enquadram-se, por sua vez, 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. Ou seja, explica, se a legislação tributária estabeleceu determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do auto de infração e tais exigências são descumpridas pela fiscalização, presumida está a ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa.

Alega que, quando se trata de ato administrativo, como é o lançamento tributário, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública, quais sejam, competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Assim, conclui que é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”.

Cita a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, segundo a qual, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto de infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc.), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à consecução de determinado resultado final.

Qualquer que seja a concepção de “forma”, assegura, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, ensina a impugnante, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Com isso, tem-se que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Prosegue, ensinando que, nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados. Daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

Afirma que, em se tratando de lançamento tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional prescreve que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Nessa esteira, raciocina que, independentemente de o objeto da autuação ser o descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, em ambos os casos o auto de infração deve estar sempre instruído com os documentos e elementos fáticos necessários à sua exata compreensão e delimitação.

Assevera que o auto de infração, com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos, é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Ensina que, quando a descrição do fato não é acompanhada do dispositivo que o fundamenta, como no caso de aplicação de multa sem a descrição do seu valor e de sua tipificação legal, o auto de infração não se torna suficiente para a certeza da ocorrência de irregularidades, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Assim, conclui que o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Nesse sentido, transcreve ementa de Acórdão lavrado pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, para apoiar a tese de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo (definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional) são

elementos preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração.

Reitera que o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização.

Arremata, assim, afirmando que, no caso dos autos, se observa que a ausência da indicação da multa aplicada e de sua tipificação legal, de acordo com o art. 142 do CTN, são vícios materiais, vez que afetos à validade do lançamento – fato esse corroborado pelo julgador fiscal – razão pela qual não é possível a aplicação do art. 173, II, do CTN.

Pelo exposto, diante da fragilidade do auto de infração, pleiteia que seja anulada a autuação, posto que eivada de vício material, o que não dá ensejo à renovação do lançamento, e, por conseguinte, a decisão administrativa constante do Auto de Infração 269095.0004/07-8 é irreformável, ante o disposto no art. 156, IX, do CTN.

No mérito, inicia informando que, na qualidade de concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no Estado da Bahia, a COELBA, ora Impugnante, tem a obrigação de assegurar e garantir aos seus consumidores a continuidade e a qualidade no fornecimento desta energia elétrica. Esta exclusividade, reforçada pelas normas e regulamentos da ANEEL, coloca a aludida concessionária como única habilitada para operação e manutenção das instalações elétricas objeto da concessão. Prossegue, afirmando que, 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, quais sejam, o de Doação de Rede, o de Participação Financeira do Consumidor e o de Subvenção destinada a Investimentos no serviço concedido.

Explica que 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. Por sua vez, 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, qual seja, 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. Em suma, 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.

Prossegue, explicando que, 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, ressalta que ela ocorre, tão-somente, por força legal, haja vista a legislação a impor nestes termos em virtude de que a energização, operação e manutenção da rede elétrica somente poderão ser realizadas pela concessionária, que, como já ressaltado, detém a exclusividade nesse campo operacional. Ocorre que, no auto de infração sob análise, houve justamente lançamento tributário consubstanciado na incidência de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITD relativamente às obras construídas da Rede Elétrica com a Participação Financeira dos

Consumidores (que pagaram à concessionária o valor correspondente ao custo das obras para que fossem elas realizadas).

Isso porque, argumenta, no caso em apreço, o Fisco Estadual entendeu que a transmissão dos valores para a construção mencionada foi realizada através de doação de créditos particulares dos consumidores à concessionária, o que caracterizaria a incidência do ITD.

Assim, tem-se que a questão ora posta em discussão versa sobre a incidência, ou não, do ITD sobre operações feitas a título de Participação Financeira do Consumidor para construção de Rede Elétrica, 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.

Alega 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, ressalta 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. Transcreve o art. 110 do CTN em apoio à sua afirmação.

Dessa forma, raciocina, para que seja possível analisar com maior propriedade o conteúdo e o alcance da norma constitucional que prevê a incidência do ITD sobre doações e, principalmente, a incidência do referido imposto no caso em comento, faz-se necessário se reportar aos próprios conceitos e institutos do Direito Civil, mais precisamente ao teor do art. 538 do Código Civil brasileiro, cujo teor transcreve.

Alega que, do conceito desenvolvido pelo Código Civil, observa-se 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.

Afirma que tal definição legal traz, portanto, implícitos alguns requisitos, sem os quais restaria impossível admitir o reconhecimento de uma doação. No caso em apreço, um desses requisitos específicos, qual seja o da liberalidade, demanda que sejam tecidas mais profundas considerações sobre ele. Isso porque 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 preciosa lição de J. M. CARVALHO SANTOS, cuja doutrina cita.

Arremata, afirmando que, para que seja configurada a doação, é exigida a presença do espírito de liberalidade por parte do disponente, que consiste, em regra, na idéia de generosidade ou espontaneidade, que se opõe à de necessidade ou de dever.

Argumenta que, no caso em apreço, todavia, 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 tais bens a serem incorporados ao ativo fixo da concessionária, incorporação essa que é contabilizada sob a denominação de contribuições especiais, por determinação expressa. Transcreve o art. 143 do decreto citado, em apoio à sua tese.

Transcreve, também, o art. 14 da Lei Federal nº 10.438/2002, para explicitar as hipóteses em que os consumidores deverão contribuir para as obras de ampliação do sistema de distribuição de energia elétrica. Reproduz o teor dos art. 42, 43, 44, 46, 49, 50 e 51 da Resolução nº 414/2010 da ANEEL para evidenciar que a contribuição financeira não é uma iniciativa do consumidor, mas uma exigência da norma. Ou seja, explica 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. Portanto, conclui que não há como se vislumbrar qualquer liberalidade nas referidas contratações, 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.

Cita 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.

Assim, conclui não restar configurado o elemento subjetivo da doação, isto é, a vontade livre de doar os bens à concessionária, o que existe no caso em apreço, assevera, é 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.

Além disso, chama a atenção para o fato de que a entrega de tais valores à concessionária, a título de Participação Financeira do Consumidor para o fim de construir a Rede Elétrica mais se aproxima de uma prestação de serviços, e não de uma doação, como a modal. Explica a sua afirmação, dizendo que, para a ocorrência de qualquer doação, ainda que contenha o elemento acidental do negócio jurídico sob a forma de encargo ou modo, há que se respeitar a premissa tratada pelo Código Civil, qual seja a existência de liberalidade. No caso tratado nesta Defesa, conforme mencionado, não existe liberalidade por parte do doador, já que este deve, por imposição legal, contribuir (prestação) para a construção da Rede Elétrica (contraprestação), não se configurando uma faculdade, mas sim, verdadeira imposição ao interesse privado do consumidor de energia elétrica.

Garante que se trata, em verdade, de figura específica do sistema de eletricidade, a ser enquadrada no negócio jurídico administrativo denominado de incorporação de bens à concessionária por força legal.

Portanto, conclui que não assiste razão para a lavratura do auto de infração, pois que, independentemente do *nomen juris* dado às operações ora discutidas, não há como nelas enxergar a natureza jurídica de doações.

Diante dos fatos, argumenta que, caso se entenda pela ocorrência da operação de doação, a conclusão a que se pode chegar é a de 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. Explica que, em verdade, é a concessionária Autuada 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.

Traz à colação o disposto nos arts. 63 e 64, do Decreto nº 41.019/57, que, ao tratarem da posse dos bens e instalações elétricas do serviço concedido, ressalvam 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.

Ademais, argumenta que é de se considerar, também, 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. Isso porque, em função das Leis nº 8.987/95 e nº 9.074/95 (Lei das Concessões dos Serviços Públicos de Energia Elétrica), bem como no próprio Contrato de Concessão celebrado com a União Federal, 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, cita 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”. Assegura que o próprio Contrato de Concessão, nº 010/97 (em sua cláusula décima-primeira), celebrado entre a COELBA e o Poder Concedente prevê tal reversão dos bens

Prossegue argumentando que, não obstante isso, repise-se que, nos termos do art. 143, do Decreto 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.

Outro ponto que destaca 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. Assim, conclui que 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 a existência de doação, na espécie, o donatário seria, obviamente, 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, argumenta que na operação em questão, inócurre 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.

Alega ainda que tais itens de investimento com participação financeira do consumidor representam uma obrigação especial e, por não pertencerem à concessionária, não compõem a base de remuneração dos acionistas (tarifa). A Cláusula Terceira do referido Contrato de Concessão determina que as concessões para distribuição e geração de energia elétrica têm prazo de vigência de 30 (trinta) anos, contados a partir da data da assinatura do Contrato. Além disso, resta estabelecido que, com o objetivo de assegurar a continuidade e qualidade do serviço público, e com base nos relatórios técnicos sobre regularidade e qualidade dos serviços prestados pela concessionária, preparados pelo órgão técnico de fiscalização, a critério exclusivo do Poder Concedente, esse prazo poderá ser prorrogado, mediante requerimento da concessionária.

Em outras palavras, afirma que devem ser observados tão-somente os termos do contrato, e, pelo contrato celebrado, não existe qualquer garantia de que haverá a sua renovação, a qual fica a critério exclusivo do Poder Concedente. Irrelevante, portanto, qualquer subterfúgio ou especulação dos Fiscais a esse respeito.

Arrematam afirmando que esses aspectos demonstram que, no caso em apreço, não estão presentes os requisitos configuradores de uma doação, em que pese o Fisco Estadual insistir em assim considerá-las, a fim de pretender a cobrança do ITD relativo às mesmas. Trata-se, sim, de figura administrativa anômala, que, por suas próprias e peculiares características, não pode ser simplesmente enquadrada como se doação fosse.

Salienta que toda a argumentação acima encontra respaldo nas mais recentes e abalizadas decisões judiciais proferidas nos Tribunais pátrios. Transcreve acórdãos da lavra do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e de Santa Catarina, em apoio à sua tese.

Informa que essa matéria também já foi examinada e pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de ser incabível a incidência do ITD na hipótese em tela. Em apoio à sua tese transcreve dois acórdãos da Primeira Turma, relatados, ambos, pelo Ministro José Delgado.

Conclui, portanto, não restarem dúvidas de que também o Judiciário tem posição firme sobre o assunto, no sentido de não se configurar a doação nos moldes pretendidos pela hipótese de incidência do Imposto Estadual.

No caso do auto de infração não ser declarado insubstancial, defende ser imperioso que se entenda pela natureza confiscatória da multa punitiva aplicada com fulcro no art. 13, II, da Lei Estadual nº. 4.826/1989, cujo texto transcreve.

Advoga que a multa, enquanto sanção, encontra sua razão de existir na prática de ato que contraria a lei. Portanto, se tal ato não foi praticado, inexiste a multa referente, a mesma não sobrevive. Cita a doutrina de Édison Freitas de Siqueira em apoio ao seu ponto de vista.

Defende que, ainda que o presente Auto de Infração fosse de alguma forma procedente, o que se admite apenas a título de mera argumentação, a imposição à Impugnante de multa de 60% (sessenta por cento) do crédito tributário tem caráter evidentemente confiscatório, porquanto, alcança parcela significativa do patrimônio da empresa.

Neste esteio, destaca que o art. 150 da CF/88 veda o efeito confiscatório dos tributos, de forma que sua cobrança não pode exceder o limite racional, moral e econômico que o sujeito passivo da obrigação tributária pode suportar. Informa que havia grande discussão se tal postulado deveria ser ou não limitado a aplicação das multas, todavia o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a vedação é aplicável, conforme julgado cuja ementa transcreve.

Afirma que a multa instituída é evidentemente confiscatória, sobretudo em virtude de seu valor exagerado e da injustiça de sua aplicação. Ademais, seu valor é exorbitante e se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena. Ademais, prossegue, o princípio da razoabilidade, indicador da conduta a ser perseguida pela Administração Pública, pressupõe que não basta que o ato administrativo esteja consonante com a lei em seu aspecto formal, se faz necessário que a medida aplicada seja legítima, de forma que vede ao administrador agir conforme seu sentimento pessoal. Há que se ter uma exigência justificada de ponderação, impondo aos agentes administrativos que maximizem a proteção ao ordenamento jurídico em sua totalidade.

Advoga que o princípio da proporcionalidade, por sua vez, presume uma relação de causalidade entre um meio e um fim, de forma que o resultado perseguido com a prática de determinado ato administrativo deva justificar os meios adotados para alcançá-lo. No caso da multa aqui tratada, defende que infringe a razoabilidade e a proporcionalidade, haja vista sua imposição não justificar a finalidade buscada pela administração, qual seja, se vê restituída da diferença supostamente devida.

Colaciona ementas de decisões dos Tribunais Regionais Federais da 1^a e 5^a Regiões, os quais reduziram multa considerada confiscatória. Afirma que outro não é o caso dos autos, vez que aqui foi aplicada a multa de 60% (sessenta por cento), devendo-se ter, por razões lógicas o mesmo deslinde, ante a completa falta de razoabilidade e proporcionalidade dessas multas.

Traz à baila o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), traduzido na Súmula CARF nº 14, a qual tornou ponto pacífico o seguinte: a mera falta de pagamento do tributo não enseja a aplicação de multas de ofício qualificadas (multas punitivas).

Defende, ainda, que deve ser levado em consideração o Parecer Procurador-Geral PGFN nº. 1.087/2004 (cujo teor anexa).

Informa que é tal a profundidade do debate posto no parecer citado, que seus termos foram aprovados pelo então Ministro de Estado da Fazenda, por meio de Despacho datado de 17 de agosto de 2004.

Destaca, assim, que a Fazenda, como um todo, encontra-se adstrita não só ao princípio da legalidade estrita, mas também ao da juridicidade, o qual, conforme dantes exposto, engloba, além do primeiro, os princípios constitucionais. Com isso, é de clareza solar que a Administração Fazendária pode invalidar ato próprio por afronta a princípios insculpidos, expressa ou implicitamente, no texto constitucional.

Ademais, entende restar patente a boa-fé do contribuinte, vez que não se podem presumir condutas dolosas, mas ao revés, deve-se prová-las. É que, para a efetivação na aplicação de tais multas, deve ser devidamente comprovada a atitude do contribuinte que deu ensejo à infração, não se podendo admitir o mero inadimplemento como causa suficiente.

Em apoio à sua tese transcreve ementa de decisão proferida pela 7ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo. O mesmo o faz em relação a julgado do STJ.

Advoga que, fazendo-se uma análise sistemática dos dispositivos que regem a matéria, chega-se à conclusão que o art. 136 do CTN chancela a possibilidade de relevação das penalidades impostas, pois a penalidade imposta in casu é exorbitante, representando verdadeiro confisco, principalmente quando se leva em consideração a inexistência das infrações em questão. Transcreve a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, em apoio ao seu ponto de vista.

Cita, igualmente, julgados do Supremo Tribunal Federal, para evidenciar que tem afastado a imposição de multa, quando esta tem feição confiscatória.

Conclui que, diante do exposto, resta patente o caráter confiscatório da multa aplicada, correspondente a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito tributário, além de ser absurda e desproporcional. Demais disso, corroborando o acima dito, tem que a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, o que não foi observado no presente caso.

A regra da razoabilidade foi consagrada pela jurisprudência da Suprema Corte Americana, surgindo da cláusula due process of law, e tornando-se posteriormente um princípio material, ético.

Cita a doutrina de Luiz Roberto Barroso, bem como a jurisprudência do STJ em apoio ao seu ponto de vista.

No caso sob análise, forçoso reconhecer que a multa aplicada não se apresenta razoável ou mesmo proporcional, representando verdadeiro confisco, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. Transcreve decisão do Plenário do STF, o qual, por unanimidade, na ADIN 551-1/RJ, julgou inconstitucionais dispositivos análogos aos do presente caso, relativos à multa confiscatória, cujo acórdão, foi publicado no DJU de 14.02.2003.

Sendo assim, torna-se imperioso concluir pela improcedência da imposição da multa disposta no auto de infração impugnado. Caso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa, seja esta reduzida, com base nos critérios da razoabilidade e proporcionalidade acima descritos, em atenção ao princípio do não confisco.

Diante de todo o exposto, requer: a) A decretação de inexistência de doação ante a falta do um de seus requisitos essências, qual seja a liberalidade do doador (*animus donandi*), por aplicação do art. 110 do CTN c/c art. 538 do Código Civil, implicando na ausência de relação jurídica tributária de cunho obrigacional, e, por conseguinte, julgamento pela procedência desta

Impugnação; b) Sucessivamente, o reconhecimento da não-incidência do tributo, haja vista a reversibilidade dos bens doados à União, vez que tal ativo, oriundo da entrega de valores para a prestação do serviço de construção de Rede Elétrica não compõe o patrimônio da concessionária, julgando-se procedente esta Defesa; c) Ainda por cautela processual, requer seja reconhecida a nulidade da multa aplicada, exonerando-a ou, caso contrário, minorando-a, devendo ser julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora combatido e, consequentemente, 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 expandidas.

Termos em que, pede deferimento.

A autuante presta informação fiscal às folhas 260 a 269, tecendo as considerações a seguir.

Informa, inicialmente, que o presente auto de infração é a renovação da ação fiscal do auto de infração nº 269095.0004/07-8, lavrado em 26 de dezembro de 2007, e julgado nulo em relação às infrações 01 e 02, de acordo com julgamentos da 1ª JJF e da 2ª CJF do CONSEF, às folhas 132 a 137 e 147 a 157, respectivamente. Observa que, à folha 157, há a recomendação expressa do relator para "o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas."

Quanto à preliminar de inexistência de vício formal apto à renovação do prazo decadencial de constituição do crédito tributário, afirma que a autuada tenta induzir os nobres conselheiros a classificar como vício material e, portanto, insanável, os equívocos cometidos que ensejaram a nulidade das infrações 02 e 03.

Reproduz o teor do artigo 156 do CTN, para, a seguir, afirma que refuta inteiramente a argumentação trazida à baila pela autuada, visto que a interpretação literal do artigo transcrita remete a uma decisão administrativa irreformável pela nulidade do auto de infração, o que não condiz com a realidade do PAF em análise. Alega que o que se observa no presente caso foi a indicação, pela própria autoridade julgadora, nas duas instâncias, de renovação da ação fiscal no tocante às infrações julgadas nulas por vício formal, em conformidade ao que estabelece o artigo 21 do RPAF-BA, cujo texto transcreve.

Alega ademais, que o próprio contribuinte traz à tona, no segundo parágrafo do tópico em análise, a previsão do CTN de renovação do prazo quinquenal para constituição do crédito tributário, em caso de julgamento administrativo que declare a nulidade formal do lançamento tributário. Transcreve o art. 173, II, do CTN para, a seguir, concluir que a decisão administrativa definitiva que tornou nulas as infrações 02 e 03 do presente PAF é aquela constante as fls. 147 a 157, datada de 14 de abril de 2010, a qual somente tornaria decaído o direito de constituição do crédito tributário em 14 de abril de 2015.

Considera encerrada, desta forma, a discussão suscitada acerca da decadência, não obstante a extensa argumentação trazida aos autos pela autuada, com o fito de confundir e/ou tornar cansativa a leitura da defesa.

Quanto ao mérito, afirma que a autuada questiona o mérito da autuação, ao alegar que nos contratos celebrados (Contrato de Doação de Rede e Contrato de Participação Financeira do Consumidor) entre a autuada e os consumidores falta a liberalidade (*animus donandi*) do doador, característica do instituto da doação. Tenta, dessa forma, descharacterizar a doação, tal como fez na defesa ao auto de infração original, de número 269095.0004/07-8, às fls. 56 a 73.

Reitera, portanto, toda a argumentação apresentada na informação fiscal prestada ao auto de infração referido (fls. 106 a 128), no tocante a esse ponto da defesa, acrescentando as ponderações pertinentes aos novos elementos porventura apresentados pela autuada. Informa que nesse item IV, a autuada procura contestar a doação, afirmado a inexistência de elemento indispensável à caracterização da mesma, qual seja o ato de liberalidade. Para tanto, argumenta que a transferência de bens operada pelos contratos celebrados ocorre por força legal e invoca

artigos da Constituição Federal, do Código Civil, Leis Federais, Resoluções ANEEL e a doutrina. Alega que a transferência da propriedade não decorre de ato de liberalidade do doador.

Afirma causar-lhe até estranheza que a autuada utilize-se de argumentação tão 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 (folha 28). No caso presente, garante que se verifica 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. A 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. Cita a doutrina de Washington de Barros Monteiro, em apoio à sua tese.

Afirma que a autuada alega que a transferência da rede não ocorre por mera liberalidade, mas por disposição legal que obriga o consumidor a fazê-lo, tendo em vista que a manutenção da rede somente poderá ser realizada pela autuada. Dessa forma, tenta descharacterizar a doação, afirmando que ocorre tão somente a transferência da propriedade dos bens, os quais, por sua vez, não passam a integrar o patrimônio da Concessionária, mas, sim da Concessão que é da União.

Neste ponto, ressalta que na época dos fatos geradores 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. No entanto, explica que a Lei nº 10.848/2004 e o Decreto nº 5.163/2004 deixam bem claro que consumidores finais só poderão deter redes de energia elétrica de uso exclusivo caso detenham autorização do Poder Concedente ou tais redes estejam instaladas exclusivamente em terrenos de sua propriedade.

Explica que este Decreto nº 5.163/2004, que regulamentou a Lei nº 10.848/2004, determina os procedimentos a serem seguidos pela ANEEL na elaboração de resolução específica sobre a incorporação das redes particulares. Este instrumento normativo também determinou que a ANEEL emitisse essa resolução até outubro de 2005, e os proprietários de redes particulares teriam até 30/10/2005 para solicitar o ato autorizativo, uma vez que, a partir de 01/01/2006, as concessionárias de distribuição deveriam incorporar ao seu patrimônio as redes que estivessem irregulares.

Em resumo, explica que até 31/12/2005 era permitido ao consumidor final possuir rede elétrica privada independente de autorização do Poder Concedente, no caso, a União. Ou seja, até essa data, o consumidor não era obrigado a transferir sua rede para o patrimônio da concessionária, estando caracterizado o *animus donandi* no caso das transferências ocorridas. Assim fica caracterizada que a doação decorria de uma liberalidade do doador, e não por uma disposição legal.

Ressalta, neste ponto, que a autuada apresenta, às fls. 176 a 178, artigos da Resolução ANEEL 414/2010, que é de 9 de setembro de 2010, ou seja, data posterior aos fatos geradores objetos do presente auto de infração, inaplicável, portanto.

Quanto à reversão dos bens ao patrimônio do poder concedente, explica que, no item V da defesa, a autuada segue em sua contestação e afirma que as doações de bens e instalações às concessionárias do serviço público de energia elétrica são incorporadas ao acervo elétrico em função do serviço concedido e que a concessionária detém apenas a posse desse acervo, que não passa a integrar o patrimônio líquido da autuada. Afirma, ainda, que o bem doado pertence ao Poder Concedente – União e não à empresa, porquanto dele não pode dispor livremente e tem que devolvê-lo findo o prazo da concessão. A autuada declara que na hipótese de alienação ou transferência da concessão para outra concessionária, a concessionária alienante deverá deduzir os valores dos bens recebidos em doação do valor objeto da alienação.

Neste momento, segundo a autuante, a autuada tenta justificar que a doação não é feita à concessionária, e sim ao Poder Concedente – União, e que contabilmente o valor dos bens doados não integram o patrimônio da empresa. Alega que na operação de doação, a concessionária efetua diversos lançamentos contábeis, seguindo determinações normativas da ANEEL. Conforme se pode perceber claramente no presente processo, são movimentadas diversas contas contábeis. Primeiramente, é efetuado um lançamento a débito na conta transitória 8000111000 em contraposição ao lançamento a crédito na conta 222.03.1.4.010 – Imobilizado em Serviço – DOAÇÕES E SUBVENÇÕES DESTINADOS AOS SERVIÇOS CONCEDIDOS. Depois de alguns lançamentos por transferência entre contas contábeis, o valor é lançado a débito na conta do Ativo nº 1320311050, que corresponde à conta de máquinas, equipamentos e instalações.

Explica que o lançamento a crédito é feito em uma conta do Passivo, e não do Patrimônio Líquido, pois os recursos não decorreram de aporte próprio de capital. Caso o lançamento fosse efetuado na conta de Capital resultaria em enriquecimento sem causa da concessionária. Desta forma, conclui 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. Sendo assim, 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.

Ainda neste tópico, e segundo a autoridade fiscal, a autuada afirma que a transferência de bens e instalações pelo consumidor não passa a integrar o patrimônio da concessionária, e sim da concessão, que é do Poder Concedente, ou seja, da União. A COELBA contesta a autuação alegando que a mesma ofende o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, que assegura a imunidade tributária recíproca.

A autuante afirma que, mais uma vez, a autuada utiliza-se do artifício de tentar confundir-se com o poder concedente, a União. Isto porque, o artigo mencionado 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. Observa, ainda, que é a própria Constituição Federal que estabelece limitações ao princípio da imunidade recíproca, estendendo-a às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público (Art. 150, § 2º), mas vedando-a às 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).

Segundo a autuante, a autuada apresenta decisões jurisprudenciais que reforçariam a sua argumentação. São decisões de tribunais de justiça de MG, SC e da Primeira Turma do STJ. Registra que, ainda que sejam julgados importantes, frisa que podem se referir a fatos geradores ocorridos em período posterior à Lei 10.848/2004, que instituiu a previsão de restituição dos valores ou bens transferidos pelos usuários, desconfigurando, dessa forma, a figura da doação, consoante entendimento do ilustre Procurador Chefe PROFIS/PGE, exarado em processo de idêntico teor, e que reitera o entendimento do Procurador do Estado designado para analisar a situação.

No que se refere à decisão do STJ, transcreve trecho do Parecer exarado por Procurador do Estado da Bahia no processo mencionado, para chamar a atenção de que tal deciso foi objeto de recurso para o STF. Dessa forma, entende que tais decisões não têm o condão de obstar o lançamento do crédito tributário devido.

Explica que a autuada invoca a doutrina e decisões jurisprudenciais para alegar o caráter confiscatório da multa aplicada. Nesse particular, reitera que a multa aplicada é aquela legalmente prevista ao ato infracional praticado, não sendo facultado ao auditor fiscal arbitrar ou reduzir percentual de multa. A multa aplicada é a prevista legalmente e inserida no sistema de emissão de auto de infração da SEFAZ.

Com base em tudo quanto acima exposto, ratifica todos os demais termos contidos na autuação, e solicita a esse Conselho que julgue PROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

VOTO

Quanto à questão prejudicial de mérito relativa ao esgotamento do prazo decadencial, a autuada alega que o vício que deu origem à anulação do Auto de Infração nº 269095.0004/07-8 possui natureza material, o que desautorizaria a renovação do lançamento. Já a autuante defende o ponto de vista de que a anulação decorreu de vício formal, o que se enquadraria na previsão de renovação do lançamento prevista no art. 173, inciso II do CTN.

Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado a norma contida no artigo 173, inciso II do Código Tributário nacional, cujo texto vai abaixo reproduzido.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.”

Só estranho, ao estudioso de processo civil, o uso da expressão grifada (vício formal) adjetivando o termo “nulidade”, pois nulidade processual sempre teve, no âmbito da doutrina clássica, uma conotação formal, conforme publicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, abaixo reproduzida.

“A nulidade do ato ocorre quando lhe falta algum requisito que a lei prescreve como necessário para a sua validade. A violação das formas processuais acarreta uma sanção, qual seja, a nulidade do ato processual, tendo, como consequência, a ausência de produção de seus efeitos típicos. Portanto, a nulidade é a sanção decorrente do descumprimento da forma processual.” (obtida na internet, no site <http://professor.ueg.br/siteDocente/admin/arquivosUpload/15449/material/NULIDADES%20PROCESSUAIS.pdf> - consulta em 10/06/2014).

Essa doutrina acabou por influenciar a elaboração do Código Processual Civil, cujo Capítulo V (Das Nulidades) é inaugurado com dois dispositivos que parecem querer estabelecer uma vinculação entre nulidade processual e forma, conforme adiante.

“Art. 243 - Quando a lei prescrever determinada forma, sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Art. 244 - Quando a lei prescrever determinada forma, sem combinação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade. (grifos acrescidos) ”

No âmbito do processo administrativo tributário, a questão ganha, contudo, uma outra dimensão, pois aqui o processo possui a peculiaridade de ter por objeto um procedimento administrativo, traduzido pelo lançamento de ofício, mediante a lavratura da peça processual denominada “auto de infração”.

Como a hermenêutica jurídica é guiada pelo princípio de que “o legislador não usa palavras inúteis”, faz-se necessário que o operador do direito empreste um significado à expressão constante do art. 173, II do CTN que não represente uma mera transposição de conceitos desenvolvidos pela doutrina processual civil, mas que se apresente adequado a dar conta da tarefa de compreensão da vontade do legislador do CTN, cuja edição se deu no longínquo ano de 1966, no contexto de um ordenamento jurídico muito diferente do atual, e cujo sistema de garantias individuais se revelava incipiente.

Assim, convém que façamos uma rápida incursão pela doutrina, a fim de se delimitar o alcance a ser dado à expressão “vício formal”, constante da norma citada. Há uma certa concordância, por parte dos autores, no sentido de que a expressão “formal” foi tomada, pelo legislador, em oposição ao verbete “material”, estabelecendo uma relação de forma e conteúdo, conforme ensina Marcos Bernardes de Mello, à página 74 do seu livro “Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade”, cujo teor reproduzo abaixo.

“A distinção entre norma de direito material (também dito direito substancial) e a norma de direito formal, reside na natureza da atribuição que delas decorre. As normas de direito material definem, atribuem direitos subjetivos [...]. As normas de direito formal, diferentemente, não geram direito subjetivo, ou transindividuais, mas estabelecem, criam e regulam os instrumentos para que os direitos materiais (= substanciais) sejam exercidos.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Esse é, também, o alcance que é dado à expressão por Eurico Marcos Diniz de Santi, à página 129 do seu artigo publicado na Revista de Direito Tributário, da Editora Malheiros, 2003, conforme trecho destacado a seguir.

“No ato de aplicação do direito tem-se dois momentos diversos. De um lado, o momento em que se interpreta a lei material do Direito Tributário e se apresenta prova material que diz respeito à aplicação dessa lei ao caso concreto, ao chamado fato gerador. De outro lado, tem-se a aplicação da lei que regula o procedimento administrativo.

Posso ter problemas de Direito na interpretação da lei formal – que regula o processo administrativo – ou na lei material – que desenha o arquétipo da incidência. Erros na aplicação desta última são erros de Direito material na interpretação das hipóteses normativas da legislação tributária. Erros de fato material referem-se à prova do fato gerador. Erros de direito formal são vícios na aplicação e na interpretação da legislação tributária formal administrativa. E, enfim, erros de fato formais são vícios in procedendo, erros materiais no exercício do procedimento-tributário.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Essa distinção semântica tem base no Direito Civil, onde a classificação doutrinária consagrou os conceitos de norma substantiva e norma adjetiva para se referir à regra que fixa direitos (primeiro caso) e à regra que fixa conduta com vistas a obter ou resguardar direitos (segundo caso), conforme ensina Estevão Horvath, citado por Maria Vieira de Figueiredo, em sua obra “Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos”, à folha 221.

“Resumidamente se pode dizer que o Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam (grifos acrescidos).”

Essa é, igualmente, a doutrina de Tácio Lacerda Gama.

“Uma norma de competência, em sentido estrito, fundamenta a validade de duas outras normas jurídicas: o instrumento introdutor e a norma introduzida. Há licitude quando as normas criadas se ajustam ao que prescreve a norma de competência. Sob tal perspectiva, a de existirem dois tipos de normas introduzidas, é possível se falar em dois tipos de incompatibilidade, sendo uma delas entre o instrumento introdutor com o antecedente da norma de competência, e outra a da norma introduzida com o consequente da norma de competência. Para um caso e outro, a doutrina convencionou empregar os termos vício de forma e vício de matéria ou, como preferem alguns, invalidade formal e invalidade material... (grifos acrescidos)” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 221).

Pois bem, com amparo na doutrina retrocitada, é possível afirmar que, para descortinar a natureza do vício decretado, há de se perquirir acerca da fundamentação da decisão que nulificou o lançamento anterior. Se a norma violada traduzir-se como uma regra regente da obrigação tributária, haveremos de concluir que se caracterizou um vício de natureza material, enquanto que haverá vício formal se a norma violada dispõe sobre a atividade dos sujeitos ativos e passivos, nos termos da doutrina de Estevão Houvath, acima citada.

Assim, o desate da questão passa pelo exame da decisão contida no Acórdão JJF nº 0394-01/08, bem como na compreensão da sua fundamentação, se por vício formal ou por vício material. Pois bem, examinando o acórdão citado e a fundamentação do voto vencedor, é possível constatar, à folha 136, a referência, concretamente, aos requisitos faltantes da peça inaugural do lançamento, conforme trecho abaixo transcrito.

“Ocorre que, o Auto de Infração em exame, não traz indicação em qualquer campo ou coluna, sobre a multa aplicada nem de sua tipificação (grifos acrescidos), no que diz respeito às infrações 01 e 02, em total

inobservância às disposições do art. 39, IV, “d”, V, “c” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, acima transcrita.”

A própria ementa do acórdão é reveladora da natureza do vício detectado, conforme se pode compreender a partir da leitura do trecho a seguir.

“EMENTA: ITD. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. Não consta no Auto de Infração a indicação da multa aplicada (grifo acrescido), bem como a sua tipificação legal, não sendo vício sanável pela impossibilidade de determinação do montante do débito exigido. ...”

Conforme se pode depreender, o vício consistiu na ausência de informações acerca da multa aplicada, fato que cerceia o direito de defesa da autuada, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o art. 142 do CTN e tornando incerta, consequentemente, a dívida tributária, em seu montante integral.

Levando a termo o raciocínio proposto, a conclusão a que chegamos é, portanto, de que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos do crédito tributário, dentre os quais está a obrigação da mesma natureza.

Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o conteúdo (matéria) do ato de lançamento, pois o quantum do crédito tributário revelou-se indeterminado.

Esse é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, defendido em sua obra Decadência e Prescrição no Direito Tributário (p. 123), conforme trecho destacado abaixo.

“Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de vício formal, tal decisão não entra no cerne da norma individual e concreta, isto é, nada decide quanto ao cabimento ou não da imposição tributária. Apenas diz que a sua constituição não se deu com observância dos requisitos prescritos nas normas de superior hierarquia reguladoras do processo de produção normativa, e que tratam das formalidades essenciais à apuração do crédito tributário, do sujeito produtor, da notificação como garantia ao direito de defesa do particular etc.” (apud Acórdão CJF Nº 0341-11/11, da 1ª CJF, do Conselho de Fazenda – CONSEF, do Estado da Bahia).

Assim, entendo que o lançamento anterior foi anulado por vício de natureza material, o que não se enquadra na autorização para renovação do ato, prevista no art. 173, inciso II do CTN.

Em consequência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/05/2007, no que concerne ao exercício de 2002. O presente Auto de Infração foi lavrado em 16/12/13, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo àquele exercício.

Diante do exposto, julgo IMPROCEDENTE a exigência contida no presente auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 298922.0011/13-3, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**.

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 11 de junho de 2014.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR