

A. I. Nº - 298922.0013/13-6
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
AUTUANTE - LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 09/07/2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0106-05/14

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. Não acatada a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Efeito confiscatório da penalidade aplicada por descumprimento da obrigação tributária principal não acolhida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 16/12/2013, para lançamento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, no total de R\$821.452,77, acrescido de multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD sobre doações de créditos. Falta de recolhimento de ITD incidente sobre os valores doados à concessionária de energia elétrica COELBA por seus consumidores a título de Participação Financeira do Consumidor, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Os valores constantes do demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 223.031.3010 – Imobilizado em Serviços – Participação Financeira do Consumidor, constantes dos balancetes analíticos entregues pelo contribuinte em CD e que se encontram em anexo (Anexo I). O PAF 269095.0003/08-0 encontra-se em anexo e foi julgado nulo, conforme Acórdão às folhas 272 a 274, com indicação de renovação da ação fiscal, sob alegação de que o instrumento adequado à constituição do crédito tributário seria a Notificação Fiscal. Ocorre que, consoante art. 48 do RPAF, com a redação atual dada pelo Decreto nº 12.537, de 30/10/2010, a Notificação Fiscal constitui 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 282). Valor exigido: R\$821.243,40, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, inc. II, da Lei nº 4.826/89.

INFRAÇÃO 2 – 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 Redes Elétricas, compostas por cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2013. Os valores constantes do demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 22.031.4010 – Imobilizado em Serviços – Doações e Subvenções destinados aos serviços concedidos, constantes dos balancetes analíticos entregues pelo contribuinte em CD e que se encontram em anexo (Anexo I). O PAF 269095.0003/08-0 encontra-se em anexo e foi julgado nulo, conforme Acórdão às folhas 272 a 274, com indicação de renovação da ação fiscal, sob alegação de que o instrumento adequado à constituição do crédito tributário seria a Notificação Fiscal. Ocorre que,

consoante art. 48 do RPAF, com a redação atual dada pelo Decreto nº 12.537, de 30/10/2010, a Notificação Fiscal constitui 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 282). Valor exigido: R\$209,37, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, inc. II, da Lei nº 4.826/89.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 19/12/2013 e apresentou defesa em 14/01/2014, subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. fl. 331). Após discorrer acerca da tempestividade da medida impugnatória, fez uma síntese das acusações fiscais. Pontuou que a referida autuação foi objeto do A.I nº 269095.0003/08-0, o qual foi julgado nulo por inobservância do devido procedimento legal, relativamente ao instrumento utilizado pela fiscalização para o lançamento do crédito tributário, o qual se deu pela via imprópria da Notificação Fiscal.

Suscitou mais à frente a preliminar de confiscatoriedade da multa aplicada, no percentual 60%, com base nas disposições do art. 13, II, da Lei nº 4.826/1989, cujo teor também transcreveu na peça de defesa.

Transcreveu decisões judiciais a respeito do princípio do não confisco, a exemplo do RE 523471, relator Min. Joaquim Barbosa, do STF. Invocou a aplicação ao caso dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Trouxe à colação também decisões do Tribunal Regional Federal, das 1ª e 5ª regiões, que reduziram multas tributárias consideradas confiscatórias em relação a tributos de competência da União. Citou ainda a Súmula nº 14, do CARF (Conselho Administrativo de Recurso Fiscais), com o seguinte teor:

***Súmula CARF:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

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. 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)

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.

Discorreu que caso o consumidor se recuse a efetuar a chamada “doação” à concessionária, deve, por força legal, utilizar das medidas legais cabíveis, a fim de defender o interesse público na prestação do serviço de distribuição de energia elétrica.

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.

Sustenta, portanto, a defesa, se encontrar ausente, no presente caso, 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 é 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 para a improcedência do lançamento fiscal 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, 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. 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 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, ressaltando, mais uma vez, 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.

Transcreveu também as disposições do art. 144, do Decreto nº 41.019/57, nos seguintes termos: ***“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 immobilizações 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 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, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina 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.)

PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DO § 1º, DO ART. 557, DO CPC – DECISÃO MONOCRÁRICA. “1. Não há configuração de doação no ato que incorpora ao ativo imobilizado das empresas concessionárias de energia elétrica, por força de lei, as linhas de distribuição que foram constituídas com ônus para os consumidores rurais. 2. Inexistência de lei tributando esse negócio jurídico tipicamente administrativo”.

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, reproduzidas às fls. 46 a 50 dos autos.

Destacou ainda que devem ser aplicados, ao caso, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

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

- (i) a decretação de inexistência de doação ante a falta do um de seus requisitos essenciais, 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;
- (ii) Sucessivamente, o reconhecimento da não-incidência do tributo, haja vista a reversibilidade dos bens doados à União, vez que tal ativo não compõe o patrimônio da concessionária, julgando-se procedente esta Defesa;
- (iii) Ainda por cautela processual, requer seja reconhecida a nulidade da multa aplicada, exonerando o sujeito passivo desse gravame, ou, caso contrário, minorando-a.

Em conclusão: o contribuinte pede a total desconstituição do Auto de Infração em lide.

Foi prestada a informação fiscal pela autuante, acostada às fls. 389 a 3971 do PAF protocolada em 25/04/2014.

A autuante inicialmente esclareceu que o presente Auto de Infração é renovação da ação fiscal do A.I. nº 269095.0003/08-0, lavrado em dezembro de 2008 e julgado nulo de acordo com as decisões da 3ª JF e da 1ª CJF do CONSEF, reproduzidas às fls. 263 a 269 e 283 a 285, respectivamente. Quanto à alegada inexistência de “*animus donandi*” a autuante entende estar configurada a intenção do consumidor em transferir, sem ônus para a COELBA, a rede elétrica, conforme previsto na Cláusula Segunda do Contrato que rege a operação. Transcreveu as disposições do art. 540 do Código Civil Brasileiro e ensinamentos doutrinários do jurista Washington de Barros Monteiro, para concluir que o caso em discussão neste PAF envolve doação remuneratória ou com encargo. Tenta, dessa forma, descaracterizar a doação, tal como fez na defesa ao auto de infração original, de número 269095.0003/08-0, às fls. 86 a 104 e fls. 209 a 223. Reitera, portanto, toda a argumentação apresentada na informação fiscal prestada no auto de infração retro-mencionado.

Contesta a argumentação defensiva de que a transferência de bens operada pelos contratos celebrados ocorre por força legal, em decorrência de dispositivos normativos da Constituição Federal, do Código Civil, Leis Federais, Resoluções ANEEL e ensinamentos doutrinários. A autuante afirma causar-lhe até estranheza que a autuada utilize-se de argumentação tão equivocada para fundamentar suas razões. 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 (folhas 198 a 204). 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 descaracterizar 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 nos autos 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, 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, 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.

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. Observe-se, 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 decisão foi objeto de recurso para o STF. Sustenta 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.

Ao concluir a peça informativa a autuante formulou 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 de ITD incidente sobre operações de doação de dinheiro em moeda corrente que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira do Consumidor, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, no valor de R\$821.243,40.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do ITD sobre operações de doação de rede elétrica, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2003, sendo exigido imposto no valor de R\$209,37.

Foi consignado na peça acusatória que o presente Auto de Infração é renovação da ação fiscal do A.I. nº 269095.0003/08-0, lavrado em dezembro de 2008 e julgado nulo de acordo com as decisões da 3ª JJF (Acórdão nº 0126-03/10) e da 1ª CJF (Acórdão nº 0255-11/10) do CONSEF, reproduzidas às fls. 263 a 269 e 283 a 285, respectivamente.

O contribuinte arguiu, em razões preliminares, o efeito confiscatório da multa aplicada, no

percentual de 60%, prevista no art. 13, inc. II, da Lei Estadual nº 4.826/1989 (Lei do ITD). O aspecto envolvendo a análise da confiscatoriedade da multa aplicada foge à competência das instâncias administrativas de julgamento, por expressa disposição do art. 167, inc. I e III, do RPAF/99. Ao órgão julgador é vedada a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma vigente como também deixar de aplicar norma vigente no ordenamento. Ademais, a própria lei confere ao contribuinte o direito de pagar o imposto com redução de multa, com previsão de reduções, conforme previsto no art. 52 do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia – Lei nº 3.956/81).

Superadas essa questão preliminar, 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 como 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 a 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 a vontade de transferência do domínio. A liberalidade é o elemento subjetivo do contrato de doação, o “*animus donandi*”, 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, 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 transfere 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 a 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, encerrado 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 e 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 (Lei do ITD):

“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 possuidoras de privilégios no âmbito do direito tributário.

É importante destacar mais uma vez 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.

Quanto às decisões citadas pela autuada para embasar em entendimento pela não tributação das operações objeto da autuação, é importante consignar, em concordância com as 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.

Registro ainda a existência de decisões administrativas desse CONSEF pela procedência da cobrança do ITD em idênticas situações. Uma proferida por este Relator – Acórdão nº 0160-05/13 da também 5ª JJF e a outra exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, no Auto de Infração nº 298922.0006/06-7, que julgou PROCEDENTE a exigência fiscal da mesma natureza, ou seja, pela incidência do ITD nas operações em tela.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA, do Auto de Infração, mantendo a exigência tributária quanto ao ITD lançado, acrescido da multa de 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 **298922.0013/13-6**, 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\$821.452,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, II, da Lei nº 4.826/89, com a redação dada pela Lei nº 12.609/12, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2014.

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR