

**PROCESSO** - A. I. Nº 269095.0001/11-7  
**RECORRENTE** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0158-04/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 13/05/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0095-11/15

**EMENTA:** ITD. 1. 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. Adequado o percentual de multa de 150% para 60% em obediência ao artigo 106, II, “c”, do CTN. 2. GUIA DE INFORMAÇÃO DE DOAÇÕES. FALTA DE APRESENTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração caracterizada e mantida em face da disposição contida no art. 14 da Lei nº 4.826/89. Afastada a preliminar de decadência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 05/12/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$181.464,52, acrescido da multa de 150%, além de aplicar multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor total de R\$238,26, em razão de três irregularidades:

- 1. Falta de recolhimento de ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), relativo à doação de redes elétricas, no período de janeiro a dezembro de 2006, compostas por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, em que o autuado figura como donatário, conforme contratos de doação de rede elétrica anexados ao Auto de Infração a título de exemplo, sendo os valores utilizados na composição da base de cálculo extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil nº 222.031.4010 da rubrica “Imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos”. Imposto lançado: R\$57.917,26.*
- 2. Falta de recolhimento de ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), relativo a doações que foram feitas ao autuado a título de “Participação Financeira do Consumidor” no período de janeiro a dezembro de 2006, em que o consumidor efetua doação de bens e valores para a concessionária de energia e esta se obriga a construir a rede de energia, sendo os valores utilizados na composição da base de cálculo extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil nº 222.031.3010 da rubrica “Imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor”. Imposto lançado: R\$123.547,26.*
- 3. O contribuinte cometeu infração à legislação do ITD, correspondente ao descumprimento da obrigação de declarar através de Guia de Informação de 2006, a operação de doação sujeita ao pagamento de ITD. Multa valor fixo: R\$238,26.*

O Fisco acostou documentos às fls. 09 a 199, dentre os quais Parecer exarado pela PGE/PROFIS no Processo Administrativo nº 128449/2005-8, em resposta a consulta feita pela IFEP/SEFAZ/BA, opinando no sentido de incidir ITD nas operações realizadas pelas empresas concessionárias de

energia elétrica que se enquadrem em doações de rede elétrica e doações de dinheiro para construção de rede elétrica que serão posteriormente incorporadas ao patrimônio da concessionária (fl. 44 e seguintes); cópia da Lei Federal nº 10.848/2004 (Dispõe sobre comercialização e energia elétrica) às fls. 109 e seguintes; Decreto Federal nº 5.163/2004 (Regulamenta a comercialização de energia elétrica, etc.), às fls. 129 e seguintes; Decreto Federal nº 5.597/2005 (Regulamenta o acesso de consumidores livres às redes de transmissão de energia elétrica), às fls. 157 e seguintes.

O contribuinte impugnou o lançamento de ofício às fls. 204 a 216 (volume II).

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 230 a 253 contestando as razões defensivas e mantendo a autuação.

O Auto de Infração foi julgado nulo em primeiro julgamento de Primeira Instância no Acórdão JJF nº 0107-04/12 (fls. 257 a 262), prolatado em 24/04/2012, ao entendimento de que a exigência fiscal deveria ter sido realizada por meio de Notificação Fiscal e não de Auto de Infração, a teor do inciso III do artigo 48 do RPAF/99.

Esta Decisão objeto do Acórdão JJF 0107-04/12 foi reformada pelo Acórdão CJF nº 0381-12/12 (fls. 273 a 277), no qual determinado que os autos retornassem à primeira Instância para apreciação de mérito, diante da alteração do inciso III do artigo 48 do RPAF/99, com a edição do Decreto nº 12.537/2010.

O segundo julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0158-04/13, às fls. 289 a 294. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### VOTO

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

*Preliminarmente, o autuado arguiu nulidade, alegando decadência nos termos do art. 150, § 4º, do Código tributário Nacional para os fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro 2006, uma vez que na data da lavratura do Auto de Infração já teria decorrido mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador do tributo.*

*O Auto de Infração foi lavrado em 05/12/2011. Considerando que o art. 107-A, em seu inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), estabelece que o direito da fazenda pública para constituir crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e tendo em vista que a decadência para exigência tributária relativas aos fatos geradores ocorridos em 2006 só se consumaria a partir de 01/01/2012, afasto a nulidade suscitada.*

*Superada a questão preliminar, passo a análise do mérito das infrações.*

*As infrações 1 e 2 se referem a falta de recolhimento do ITD, sobre as operações de doação de Rede Elétrica, nos períodos setembro 2006, excluídos valores que não representam efetiva doação, como entendido no Parecer PROFIS/FÓRUM ITD Nº 02/2006 de fls. 44-66 (infração 1), janeiro a dezembro 2006 (infração 2), composta por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, conforme Contratos de Doação de Rede Elétrica (infração 1) e sobre operações que foram feitas, a título de Participação Financeira do Consumidor em que o consumidor efetua doação de verbas e valores para o autuado e o mesmo se obriga a construir a Rede de Energia (infração 2).*

*O autuado nega a existência das infrações por entender que apenas detém temporariamente a concessão do serviço de distribuição de energia elétrica, pois, findo o prazo estabelecido no contrato, o serviço retorna ao Poder Concedente (União) e a doação não se caracterizaria.*

*Tal argumento não é capaz de elidir a autuação, pois como bem destacaram os autuantes na informação fiscal e respaldo no Parecer PROFIS/FÓRUM ITD Nº 02/2006 constante dos autos às fls. 44-66, nos contratos de efetiva doação celebrados (Anexo VIII, fl. 76) quem figura como donatário não é a União e sim o autuado (Cláusula Segunda) e, inequivocamente, a declaração de aceite por parte do autuado constando na Cláusula Quarta, consuma a doação ao contribuinte autuado:*

*“CLÁUSULA SEGUNDA: ... e nessa condição resolve (m) doá-la à COELBA, em caráter permanente e irrevogável, transferindo para a concessionária, por força deste instrumento e da Cláusula “constituti”,*

*todo o domínio, posse, direito e ação que, até agora, detinha (m) sobre a referida Rede elétrica, ... (grifo nosso)”*

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

*Entendo que as doações foram realizadas por liberalidade dos doadores, pois, os consumidores transferiram seus bens ou vantagens de seu patrimônio para outra pessoa com aceitação desta e o fato do autuado ser obrigado a fornecer energia aos consumidores não descaracteriza a doação, conforme § 1º do artigo 2º da Lei Nº 4.826/89:*

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

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

*A imunidade recíproca alegada pelo autuado não encontra amparo legal, pois somente se aplica entre Entes governamentais, não guardando qualquer relação com a concessão que tem como donatária uma pessoa jurídica de direito privado.*

*Logo, entendo que as infrações 1 e 2 restam caracterizadas, sendo devido o ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos sobre as doações de rede elétrica (infração 1) e sobre o valor da participação financeira do consumidor na construção de rede elétrica (infração 2), devendo incidir a multa no percentual de 150% sobre o valor do imposto exigido, de acordo com o previsto no art. 13, inciso II da Lei nº 4.826/89.*

*Pela infração 3, propõe-se aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação tributária acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei do ITD (Lei 4.826/89: art. 13, III), pela falta de declaração mediante Guia de Informações a operações de doação sujeita ao pagamento do ITD, decorrente das infrações 1 e 2. Assim, sendo devidos os valores relativos às infrações 1 e 2 e não declarando os casos de doação em Guia de Informações como previsto no art. 21 do Regulamento do ITD da Bahia, caracterizada está a infração 3. Portanto, em que pese o descumprimento das obrigações principais seja consequência do descumprimento da obrigação acessória, não havendo previsão na normativa do ITD de absorção da multa relativa ao descumprimento de obrigação acessória pela por descumprimento de obrigação principal aplicada às infrações 1 e 2, a multa proposta deve ser mantida.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 305 a 324, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente argui tempestividade do Recurso, descreve as imputações, copia a Ementa do Acórdão recorrido, em seguida tece os mesmos seus argumentos anteriores acerca de se ter operado decadência parcial ante a aplicação do art. 150, §4º do CTN, inclusive citando decisões de outro tribunal administrativo e da esfera judicial a respeito. Aduz que tendo sido notificado acerca da lavratura do Auto de Infração em 27/12/2011, restariam decaídos todos os valores lançados, cujo fato gerador ocorreu em momento anterior ao quinquídio inaugurado com a intimação do Auto de Infração, ou seja, as competências de janeiro a novembro de 2006.

Quanto ao mérito, volta a alegar a não configuração do instituto da doação, por inexistência do *animus donandi*.

Afirma que na qualidade de concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no Estado da Bahia ele, impugnante, tem a obrigação de assegurar e garantir aos seus consumidores a continuidade e a qualidade no fornecimento desta energia elétrica.

Que 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.

Que no intuito de operacionalizar e viabilizar o fornecimento de sua energia elétrica, em certas e determinadas situações firma e concretiza com os usuários e consumidores dos seus serviços três tipos específicos de contratos que se encontram 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.

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; 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; e 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.

Que tais contratos imporiam 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.

Que, por outro lado, a referida contratação implica também a transferência da rede, nela incluídos os materiais e postes, que passam a integrar a área da concessão, a fim de que seja possibilitada e, principalmente, assegurada a manutenção da prestação do serviço. Que essa transferência de bens ocorre por força legal, porque a legislação a imporia nestes termos em virtude de que a energização, operação e manutenção da rede elétrica somente poderiam ser realizadas pela concessionária, que detém a exclusividade nesse campo operacional.

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 fossem elas realizadas) e à “doação” de Rede Elétrica (nas hipóteses em que os consumidores assumiram e construíram, com Recursos próprios, os trechos da rede elétrica).

Que, no caso em apreço, o Fisco 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, e assim a questão 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 ele, recorrente, entende necessário 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.

Ressalta 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, e copia o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Copia o art. 538 do Código Civil Brasileiro, e aduz que deste 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, dê-se 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.

Citando texto de jurista aduz que um desses requisitos específicos, o da liberalidade, baseia-se na vontade livre de doar, sendo 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. Que no caso em apreço, por força do artigo 144 do Decreto nº 41.019, de 1957, que copia, 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.

Cita a existência de norma editada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, 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.

Que assim, por não restar configurado o elemento subjetivo da doação, a vontade livre de doar os bens à concessionária, o que existe no caso em apreço seria 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.

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

Que não assistiria razão para a lavratura do Auto de Infração porque independentemente do *nomen juris* dado às operações discutidas, não haveria nelas a natureza jurídica de doações.

O contribuinte passa a reprisar sua alegação originária no sentido de haveria reversão dos bens ao poder concedente, pelo que ocorreria a impossibilidade de tributação, pelo Estado da Bahia, de operações de doação que teriam sido feitas à União, que seria então a verdadeira donatária dos bens.

Aduz novamente que caso se entenda pela ocorrência da operação de doação, os bens objetos dos contratos de doação não passariam a integrar o patrimônio líquido dela, concessionária COELBA, e sim o patrimônio da “área de concessão”, que diz pertencer à União.

Que ela, concessionário autuado, seria 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.

Cita os artigos 63 e 64 do Decreto nº 41.019/57, aduzindo que estes, ao tratarem da posse dos bens e instalações elétricas do serviço concedido, ressaltam que os bens e instalações utilizados na geração, na transmissão, distribuição e comercialização de energia são vinculados ao próprio serviço, não podendo ser retirados, alienados, cedidos ou dados em garantia hipotecária, sem prévia e expressa autorização do órgão regulador.

Afirma que as linhas de distribuição de energia que se incorporam ao ativo imobilizado dela, concessionária, serão revertidas ao poder concedente, quando ultimado o prazo de concessão porque, em função das Leis nºs 8.987/95 e 9.074/95 (Lei das Concessões dos Serviços Públicos de Energia Elétrica), e do Contrato de Concessão celebrado com a União Federal, ele, recorrente, 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. Copia o §1º, do art. 35, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e a segunda subcláusula da cláusula décima-primeira do Contrato de Concessão nº 010/97, celebrado entre a COELBA e o Poder Concedente.

Aduz que nos termos do art. 144 do Decreto nº 41.019/57, os valores dos materiais incorporados não passam a integrar o patrimônio líquido da empresa concessionária, e sim seriam 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.

Alega que há vinculação dos bens ao serviço concedido, pelo que a concessionária de energia elétrica é obrigada a manter atualizados os cadastros e o controle dos bens e instalações que são

passíveis de reversão ao Poder Público concedente.

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

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

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

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

Resumidamente em linhas gerais os argumentos expendidos.

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

Transcreve Ementas de Decisão do TJ de Minas Gerais e do STJ e pugna pelo reconhecimento da preliminar de decadência e, caso seja essa superada, o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Diz que não há cabimento na infração que dispõe sobre a ausência de emissão de Declaração de Doação em Guia de Informação porque se não houve a ocorrência do fato gerador, por consequência lógica, não pode subsistir esta parcela da autuação, que, nesse caso, é tipicamente acessória – também nos termos da delimitação civil sobre o assunto. Afirma que pela ausência do principal, o acessório, que só existe em virtude do primeiro, não poderá subsistir.

Passa a falar na superveniência de legislação que impõe multa mais benéfica: necessária aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN relatando que no decorrer do processo administrativo, mais exatamente em 28/12/2012, a legislação que determinava o percentual da multa punitiva sofreu alteração. Que a multa punitiva possuía patamar de 150% e, que, à época dos fatos geradores, era o dispositivo a ser aplicado, no entendimento do Fisco, mas que ainda no curso do processo administrativo, após a lavratura do Auto de Infração, sobreveio nova redação do art. 13, II, deve de ser efetuado o recálculo da multa, para fins de fixação daquela que for considerada a mais benéfica ao contribuinte, qual seja a de 60% (sessenta por cento), haja vista o comando legal expresso do art. 106, II, “c”, do CTN, e citou jurisprudência da esfera judicial a respeito.

O recorrente conclui pedindo:

- declaração da extinção do crédito tributário pela decadência, nos termos do art. 156, V, do CTN;
- se provido o pleito contido no item precedente, ou mesmo em caso de total improcedência relativamente ao pedido de declaração da decadência parcial, a decretação de inexistência de doação, ante a falta de um de seus requisitos essenciais, 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 deste Recurso;

- 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;
- a extinção da multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a insubsistência das demais autuações, que lhe são prejudiciais;
- a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, no sentido de se identificar a aplicação da multa mais benéfica, em sendo o caso de se julgar improcedente os demais itens do Recurso.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emitiu Parecer às fls. 380 e 381 relatando que o contribuinte alegara que os fatos geradores teriam sido atingidos pela decadência, que não teria havido a alegada doação, o que afastaria a incidência do ITD, e ao final requeria o cancelamento da infração 3, de natureza acessória, diante da inconsistência das demais infrações, assim como a aplicação da multa de 60% prevista no artigo 13, II, da Lei nº 4826/89, que alterou o percentual de 50% para 60%, pelo princípio da retroatividade benéfica ao contribuinte.

Que, da análise dos autos, reitera os termos do Parecer jurídico de fls. 44 a 66, exarado pelo então Núcleo Especializado no Imposto sobre Transmissão Mortis Causa e Doações, no quanto pertinente à caracterização do fato gerador “doação”, e que a sua manifestação presente então se restringe aos demais aspectos recursais.

Prossegue expondo que, em relação à decadência, o ITD é imposto de lançamento por declaração, e por isto não se aplica o quanto disposto no artigo 150, parágrafo único, do CTN, que é voltado para os tributos de lançamento por homologação. Que, assim, o prazo decadencial é o previsto no artigo 173, I, do CTN, que dispõe que o Fisco terá cinco anos para efetuar o lançamento, a contar do primeiro dia do exercício seguinte. Que em sendo os fatos geradores de 2006, o prazo se iniciou em 01/01/2007 e terminaria em 31/12/2011. Que o lançamento foi feito em 05/12/2011, com ciência do autuado em 27/12/2011, devendo assim ser afastada a decadência.

Que quanto à adequação da multa pelo cometimento das infrações, concorda com o recorrente quanto à alteração no percentual, reduzindo de 150% para 60%, por se tratar de fato pendente, aplicando-se o princípio da retroatividade benigna. Que a Lei nº 12.609/12 alterou o percentual previsto no artigo 13, II, da Lei nº 4826/89 para 60%, e este deve ser o percentual aplicado às infrações 01 e 02 da autuação.

Que diante disso ela, Procuradora, entende que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, apenas adequando-se a multa ao percentual previsto na legislação em vigor.

Dado o processo como instruído, este foi encaminhado para julgamento.

Na assentada da sessão foi ponderado pelos demais Conselheiros e pela Representante da PGE/Profis presente à sessão, signatária do Parecer de fls. 380 e 381, existir necessidade de novo pronunciamento da PGE/PROFIS, diante do conteúdo das Decisões prolatadas no REsp 791.334/MG e REsp 754.717/MG; e nos Acórdãos nºs 6153/MS, 4859/MS e 34251/2011 (Mato Grosso do Sul).

A sugestão de encaminhamento solicitando a emissão de novo Parecer técnico-jurídico foi acolhida por esta Relatora e assim decidido por unanimidade.

À fl. 391 a Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Procuradora Paula Gonçalves Morris Matos, tendo em vista a existência de Parecer institucional lavrado pela Chefia da PGE/PROFIS às fls. 63 a 66, encaminhou o processo ao Chefe da PGE/PROFIS para adoção das providências que fossem entendidas cabíveis pela PGE/PROFIS.

O Procurador-Chefe da PGE/PROFIS, Procurador Elder dos Santos Verçosa, tendo em vista que anteriormente fora ouvida a Consultoria Especializada sobre este assunto, às fls. 44 a 66 dos autos

deste processo, emitiu Despacho às fls. 392 a 394 encaminhando o PAF ao Núcleo de Consultoria para que novamente se pronunciasse.

Às fls. 395 a 446 foram acostados aos autos cópia do Recurso Especial nº 791.334 – MG (205/0175175-0); do Recurso Especial nº 754.717 –MG (2005/0088909-0); da Apelação Cível AC 4859 MS 2012.004859-5; do Agravo Regimental em Agravo AGR 34251 MS 2011.034251-7/0001.00; e da Apelação Cível AC 6153 MS 2011.006153-8.

A PGE/Profis, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 447 a 452 relatando que o recorrente sustenta que não teria restado configurado o instituto da doação por inexistência do *animus donandi*, pois na qualidade de concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica neste Estado, a COELBA possui a obrigação de assegurar e garantir aos seus consumidores a continuidade e a qualidade no fornecimento desta energia elétrica, não se configurado os atos concessórios apontados como doações, desta forma, como atos de mera liberalidade.

O Procurador expõe aderir sem ressalvas à conclusão da manifestação de fls. 392 a 394, fixada no sentido de que a jurisprudência colacionada aos autos não se refere a um Recurso Repetitivo ou Súmula, não possuindo efeito vinculante para o Estado.

Em seguida expõe a definição de doação positivada no artigo 538 do CCB e aduz que são elementos formativos do negócio jurídico de doação o contrato, a liberalidade e a transferência patrimonial.

Que a liberalidade cinge-se ao aspecto volitivo da doação, fixado no *animus donandi*, ou seja, na vontade de transferir um determinado bem, ou direito, para o patrimônio de outrem, a título não oneroso. Que, neste sentido, deve-se ter cuidado para não se confundir onerosidade, ou seja, ausência de contraprestação, e o encargo.

Que o encargo, na doação, refere-se a elemento necessário à concreção da transferência não onerosa, estipulada na avença.

Que, com este moto, no “Contrato de Doação de Rede” firmado pela COELBA com os usuários/consumidores ou potenciais consumidores, 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 do ponto mais próximo da rede elétrica da 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.

Que com esta mesma feição observa-se o contrato de Participação Financeira do Consumidor.

Que dentro deste breve linde conceitual e doação, observa-se que nos contratos da COELBA enunciados está-se diante de uma doação modal, preconizada no CCB.

O Procurador aduz que a estipulação de encargo não desnatura o ato de liberalidade não onerosa, e neste sentido transcreve excertos de jurisprudência sobre o tema, às fls. 450 a 452.

Afirmam que em face das considerações alinhavadas, resta claro a existência de doações modais no caso em apreço, sendo legal, deste modo, o lançamento do imposto estadual sobre doações. Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às três infrações imputadas.

Não merece reparo a Decisão de base.



Quanto à decadência, coaduno-me com o raciocínio expressado pela digna Representante da PGE/PROFIS às fls. 380 e 381 quanto que, sendo o ITD imposto de lançamento por declaração, não se aplica o disposto no artigo 150, parágrafo único, do CTN, sendo o prazo decadencial aplicável aquele previsto no artigo 173, I, do CTN, que dispõe que o Fisco terá cinco anos para efetuar o lançamento, a contar do primeiro dia do exercício seguinte. Assim, tendo os fatos geradores ocorrido no exercício de 2006, o prazo se iniciou em 01/01/2007 e terminaria em 31/12/2011, mas como o lançamento foi feito em 05/12/2011, inocorreu a decadência.

Ademais, ainda alisando a arguição de decadência, por oportuno insta registrar que o Auto de Infração em foco foi lavrado em 05/12/2011, quando ainda em vigor o §5º do artigo 107-B do COTEB. Com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, efeitos a partir de sua publicação, foi revogado este mencionado §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Todavia, trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, razão pela qual não se poderia fazer retroagir sua aplicação para que surta efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária na redação anterior, então vigente.

Abordando outro aspecto da lide, o contribuinte alega ilegitimidade passiva, atribuindo à União a condição de donatária nas operações objeto da exação, embora não traga tal situação como preliminar, posto que nega a existência da doação em si - o que configura-se como o ponto fulcral de sua defesa.

Em relação à legitimidade passiva, esclareço que o contrato particular objeto das doações em foco tem como donatário a empresa ora autuado, e se futuramente houver a reversão do bem a outra pessoa física, jurídica, da esfera privada ou da esfera pública, tal situação não se retrata no momento da ocorrência dos fatos geradores do tributo, e nem na presente data. É o donatário o sujeito passivo, por força do disposto no inciso II do artigo 5º da Lei nº 4826/89:

*Lei nº 4826/89:*

*Art. 5º São contribuintes do Imposto:*

*(...)*

*II - nas doações a qualquer título, o donatário.*

Assinalo, ainda, que o Despacho emitido pelo Procurador-chefe da PGE/PROFIS, às fls. 60 a 62, corroborando o Parecer técnico-jurídico de fls. 44 a 59, ressalta, à fl. 61 dos autos deste processo, que as normas legais do sistema elétrico prevêm a obrigatoriedade de indenização em caso de reversão dos bens à União.

Quanto ao mérito em si, o apelo recursal baseia-se, primeiramente, na afirmativa no sentido de que não se caracterizaria a doação, em relação às operações objeto do Auto de Infração. O contribuinte alega que não teria havido a liberalidade que caracterizaria o instituto da doação, posto que o usuário do serviço teria sido compelido a praticar a transmissão de propriedade.

Coaduno-me com o entendimento esposado no Parecer da PGE/PROFIS às fls. 447 a 452 dos autos, no sentido de estar caracterizado, na situação em lide, a doação modal.

Observo também, neste sentido, que o Parecer técnico-jurídico à fl. 53 dos autos explicita que na situação em foco existe a liberalidade, caracterizada pela livre vontade e pela possibilidade de conduta diversa a cargo do doador, com a opção, em última instância, na translação de seu patrimônio em benefício do donatário; que há unilateralidade traduzida pela obrigação da transferência da rede construída, ou de doação de dinheiro (bens móveis) para o donatário; forma prescrita em Lei, existindo contrato por instrumento particular, posto que se trata de bens móveis e não se configura a hipótese de doação verbal.

Ademais, trata-se de tributo estadual, detendo a Bahia competência para legislar sobre o tema. E, para dirimir quaisquer possíveis dúvidas remanescentes sobre a questão, devendo este

contencioso ater-se à observação do disposto no §1º do artigo 2º da Lei do ITD (Lei nº 4826/89), tem-se que:

*Lei nº 4826/89:*

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

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

Assim, embora exista a estipulação da condição de fazer, seja pagar, construir, doar, enfim, para o recebimento da energia elétrica, houve a doação ao recorrente, consoante comprovam os documentos deste processo. Observo que o contribuinte não nega a realização das operações objeto da ação fiscal, apenas resiste a atribuir-lhes o caráter de doação.

Quanto à multa aplicada nas imputações 01 e 02, observo que à data da lavratura do Auto de Infração, 05/12/2011, era de 150% o percentual previsto no inciso II do artigo 13 da Lei do ITD, pelo que laborou corretamente o Fisco, aplicando a legislação tal como então em vigor.

Contudo, já agora em 2015, assiste razão ao contribuinte quanto à necessidade de sua readequação à norma na redação ora em vigor, por ser esta mais benéfica, aplicando-se o teor do artigo 106, II, “c”, do CTN, e neste sentido também coaduno-me com o entendimento do Parecer PGE/Profis de fls. 380 e 381, visto que o artigo 13, II, da Lei do ITD/BA (Lei nº 4.826/89) sofreu alteração da qual resulta a redução do percentual previsto para a infração alvo do lançamento de ofício:

*Lei nº 4.826/89:*

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

*I - 5% (cinco por cento), sobre o valor do imposto devido quando o inventário ou arrolamento não for requerido no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data da abertura da sucessão, independentemente do recolhimento do tributo no prazo regulamentar; (Redação atual do inciso I do caput do art. 13 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.*

*Redação anterior, efeitos até 27/11/07: "I - 5% (cinco por cento), sobre o valor do imposto devido quando o inventário ou arrolamento não for requerido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data da abertura da sucessão, independentemente do recolhimento do tributo no prazo regulamentar;"*

***II - 60 % (sessenta por cento) do valor do imposto, quando a falta do pagamento não decorrer de fraude; (Redação atual do inciso II do art. 13 dada pela Lei nº 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, efeitos a partir de 28/12/12)***

*Redação anterior, efeitos até 27/12/12: “II – 150 % (cento e cinquenta por cento) do imposto devido, em caso de ação ou omissão que induza à falta de lançamento por valor inferior ao real;”*

*III - 100 % (cem por cento) do valor do imposto, quando a falta do pagamento decorrer de fraude. (Redação atual do inciso III do art. 13 dada pela Lei nº 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, efeitos a partir de 28/12/12.)*

*Redação anterior, efeitos até 27/12/12:*

*“III - 6 (seis) vezes o valor da Unidade Padrão Fiscal (UPF-BA), quando ocorrer infração diversa das tipificadas nos incisos anteriores.”  
(destaques nossos)*

Assim, atualmente a multa das imputações 1 e 2 é de 60% do valor do ITD lançado, e não de 150% como indicado no Auto de Infração.

Observo, por oportuno, que o artigo 13-A da Lei do ITD neste Estado, acrescentado em alteração da norma com efeitos a partir de 28/12/2012, prevê redução deste percentual de multa de 60% nas hipóteses que indica e, tratando-se de norma procedimental, aplica-se à lide em curso:

*Lei nº 4.826/89:*

***Art. 13-A. - As multas previstas no art. 13 serão reduzidas nos seguintes percentuais: (O art. 13-A foi***

*acrescentado pela Lei nº 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, efeitos a partir de 28/12/12)*

*I - 70 % (setenta por cento), se forem pagas dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação do lançamento de ofício;*

*II - 35 % (trinta e cinco por cento), se forem pagas antes da inscrição do débito na dívida ativa tributária;*

*III - 25 % (vinte e cinco por cento), se forem pagas antes do ajuizamento da execução do crédito tributário.*

*§ 1º Condiciona-se o benefício ao pagamento integral do débito ou, se autorizado o parcelamento, ao pagamento em até 12 (doze) parcelas mensais e consecutivas;*

*§ 2º O pagamento efetuado nos termos deste artigo implica renúncia à defesa ou Recurso previsto na legislação e desistência aos já interpostos.*

*(destaques nossos)*

Resta verificar a possibilidade de exclusão da multa objeto da imputação 3. O contribuinte entende que a penalidade deveria ser excluída porque o acessório segue a sorte do principal e, em não existindo, como defende, a doação, não haveria necessidade da emissão de Declaração de Doação em Guia de Informação.

Observe, contudo, que em existindo o fato gerador da doação, fazia-se necessária a emissão da Guia respectiva, não podendo ser acolhido o pleito recursal também neste item.

Observe, também, que a multa está indicada no Auto de Infração de acordo com a Lei do ITD em redação vigente à data da ocorrência dos fatos, ou seja, exercício de 2006. Àquele momento, o inciso III do artigo 13 da Lei do ITD previa a multa de seis vezes o valor da Unidade Padrão Fiscal – UPF para as infrações não especificadas nos dispositivos anteriores e, em conformidade com o lançamento de ofício efetuado, o valor de seis UPFs, em moeda corrente à data do lançamento de ofício, totalizava R\$286,00.

Quanto à redução, ou dispensa, desta multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, dispõe o parágrafo único do artigo 14 da Lei do ITD:

*Lei nº 4.826/89:*

*Art. 14. O pagamento de multa não dispensa o do imposto com acréscimos tributários, quando devidos, nem exime o infrator da correção do ato.*

*Parágrafo único. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou dispensadas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que fique comprovado que as infrações não tenham sido praticadas com dolo, fraude ou simulação e não tenham os infratores concorrido para a falta de recolhimento do imposto.*

*(destaques nossos)*

A falta de emissão da Guia para recolhimento do ITD é infração que não agrava, na situação em foco, a multa por descumprimento da obrigação principal, mas houve a falta de pagamento de imposto, pelo que não há a condição necessária à redução, ou cancelamento, da pena objeto da infração 03.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para, embora mantendo o julgamento pela procedência das imputações, modificar a Decisão recorrida quanto à multa indicada nas infrações 1 e 2 do Auto de Infração, que devem ser aplicadas no percentual de 60% do valor do ITD a ser recolhido ao erário, e não de 150%, conforme indicado no Auto de Infração e mantido na Decisão *a quo*.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese o voto da Relatora, peço *venia* para discordar do seu entendimento quanto à ocorrência do fato gerador do ITCD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação).

Inicialmente verifico que as infrações 1 e 2 decorrem da mesma situação, diferenciando-se,

apenas, no seu objeto, “contrato de doação de rede” e “participação financeira do consumidor”, razão pela qual as analisarei conjuntamente.

O cerne da controvérsia reside em identificar se as transferências realizadas pelos consumidores à recorrente, mesmo tendo sido denominadas doações, possui os elementos que definem este negócio jurídico, haja vista que o ITCD só terá incidência se ficar configurado que realmente, nos termos do Direito Civil, ocorreu o negócio jurídico denominado doação.

Isso porque, o art. 123 do CTN prevê que, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, de modo que, independentemente do nome dado ao contrato, para a imputação do pagamento de tributo, deverá ser observado se este se reveste das condições que caracterizam a obrigação.

Doação, como é sabido, é um instituto de Direito Civil. O Direito Tributário o recebe com todos os elementos determinados pela lei civil para que se tenha como configuradas a sua existência, validade e eficácia.

Assim dispõe o art. 538 do Código Civil Brasileiro:

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

Neste diapasão, de forma simples, podemos conceituar doação como o ato em que alguém por livre e espontânea vontade, transfere algo do seu patrimônio a outrem.

Dentre às modalidades da doação existe a doação com encargo, sendo esta aquela em que, para receber o objeto da doação, o donatário deve cumprir alguma obrigação determinada pelo doador.

Na análise do quanto trazido aos autos, entendo que não estão presentes os elementos configuradores da doação e não é o encargo que está descaracterizando a doação, mas sim a falta de liberalidade, na medida em que existe uma Lei que obriga o doador a doar a rede elétrica.

O art. 143 do Decreto nº. 41.019/1957 prevê que:

*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.*

Desta forma, assiste razão ao Recorrente quando aduz que não resta configurado o elemento subjetivo da doação, haja vista que existe uma determinação legal que obriga 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.

No caso em apreço, o consumidor e doador sem escolha, desembolsou valores para pagar o custo da instalação da rede, atendendo a uma condição que lhe foi imposta pelo Decreto nº 41.019/1957.

Ora, não está presente o elemento anímico essencial à configuração do contrato de doação, que consistente na livre vontade, por parte do doador, de praticar uma liberalidade, isto é, de proporcionar um enriquecimento do donatário, feita através da transferência de um bem do patrimônio do doador.

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 J. M. CARVALHO SANTOS:

*"A liberalidade, como se vê, é da essência da doação. Constitui um elemento essencial à sua caracterização. Por meio dela é que se traduz o animus donandi, isto é, o elemento subjetivo pessoal da doação, que se pode manifestar com vários propósitos: de beneficência, de generosidade, ou de expressão de estima, ou apreço" (Código Civil Brasileiro Interpretado, Livraria Freitas Bastos S/A, 8ª ed., 1958, Vol. XVI, p. 319)*

Não há, portanto *animus donandi*, mas simples adesão a um programa de instalação de sistemas de eletrificação que, por disposição de lei, conta com a participação financeira do consumidor, na forma do Decreto nº 41.019/1957 acima citado.

Sobre o tema, o STJ, reiteradas vezes, assim se manifestou:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DOAÇÃO. ITCD. NEGÓCIO JURÍDICO DE DOAÇÃO NÃO-CARACTERIZADO.*

*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.*

*3. Homenagem ao princípio da legalidade tributária.*

*4. Recurso da empresa concessionária provido. (Recurso Especial nº 754.717 - MG (2005/0088909-0), Relator Ministro José Delgado, Data do julgamento: 02 de maio de 2006)*

A improcedência das infrações 1 e 2 reflete diretamente na infração 3, pois diante da inocorrência da doação, não houve a infração à legislação do ITD, pois não há operação de doação para ser declarada, razão pela qual a infração 3 também é improcedente.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida julgando **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269095.0001/11-7**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$181.464,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, II, da Lei nº 4.826/89, em redação atual, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória de **R\$238,26**, prevista à época no inciso III do artigo e Lei citados.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO DIVERGENTE

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS