

**A.I. Nº.** - 269095.0001/09-5  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
**AUTUANTES** - LUIS ADRIANO DE A CORREIA, LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA e OUTROS  
**ORIGEM** - IFEP/SERVIÇOS

### RETIFICAÇÃO DE RESOLUÇÃO

Retificação da Resolução relativa ao Acórdão nº 0044-05/15, de 03 de março de 2015, conforme solicitação do Conselheiro Relator Paulo Danilo Reis Lopes, para fim de correção de erro material – inclusão na Resolução do Recurso de Ofício, de acordo com o art. 164, § 3º, do RPAF/99.

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0044-05/15-A

**EMENTA:** ITD. DOAÇÕES. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** REDES ELÉTRICAS. **b)** PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR NA CONSTRUÇÃO DE REDES ELÉTRICAS. 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. Presentes os requisitos configuradores do contrato de doação modal, com encargo para o donatário, correspondente à obrigação de fornecer de energia elétrica ao consumidor/usuário. Redução da multa pelo descumprimento da obrigação principal em virtude da superveniência de norma legal mais benéfica para o contribuinte. Aplicação ao caso das disposições do art. 106, inc. II, letra “c”, do CTN (Lei nº 5.172/66). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 22/12/2009, para lançamento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, no total de R\$438.269,25, acrescido de multa de 150%, atribuindo-se ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01 – Falta de recolhimento de ITD em consequência de doação de equipamento, declarado no Anexo da Guia de ITD. Falta de recolhimento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, sobre operações de doação de rede elétrica, sendo exigido imposto no valor de R\$37.685,84. O contribuinte COELBA deixou de recolher o ITD incidente sobre operações de doação de redes elétricas, compostas por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, em que configura como donatária, conforme se comprova pelos Contratos de Doação de Rede Elétrica, Anexo VIII. Os valores constantes do demonstrativo de débito, utilizados como base de cálculo do imposto foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 222.031.4010 – Imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos constantes dos Balancetes Analíticos e Razões Analíticas entregues pelo contribuinte em meio magnético. Demonstrativo resumido dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como cálculo do imposto encontram-se nos anexos deste. Alíquota aplicada: 2%. Valor exigido: R\$37.685,84. Fatos geradores verificados nos meses ago, set, out e dez de 2004; abr, mai, jun, jul, out e dez de 2005.

INFRAÇÃO 02 - Falta de recolhimento do ITD em consequência de doação em moeda corrente, declarada no Anexo de Guia do ITD. Falta de recolhimento de ITD - Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, sobre operações de doações que lhe foram feitas a título de Participação Financeira do Consumidor, no período de JANEIRO/2004 a DEZEMBRO/2015. O contribuinte COELBA deixou de recolher o ITD incidente sobre operações de doações que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira, em que o consumidor efetua doação de bens e valores para a Concessionária de Energia e esta se obriga a construir a rede de energia. Os valores constantes do demonstrativo de débito, utilizados como base de cálculo do imposto foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 223.031.3010 – Imobilizado em Serviços – Participação Financeira do Consumidor, constantes dos balancetes analíticos entregues pelo contribuinte em meio magnético. Demonstrativos resumidos dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como do cálculo do imposto encontram-se no anexo deste. Alíquota aplicada: 2%. Imposto exigido neste item: R\$ 400.583,41. Fatos geradores verificados nos meses janeiro de 2004 a dezembro de 2005.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 23/12/2009 e apresentou defesa em 21/01/2010, subscrita por advogada com procuração nos autos (doc. fl. 165). Após discorrer acerca da tempestividade da medida impugnatória, fez uma síntese das acusações fiscais.

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

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 da 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 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.

Ressaltou que a exigência de ITD recaiu justamente sobre a incorporação legal de bens às instalações elétricas relativas às obras construídas com a Participação Financeira dos Consumidores e as “doações” de rede elétrica, nas hipóteses em que os consumidores construíram, com recursos próprios, os trechos da rede elétrica.

Mais à frente destacou que o contrato de doação é instituto de Direito Civil, e 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.

Transcreveu as disposições do art. 110 do CTN, que prescreve que a lei tributária veda a possibilidade de alteração da definição e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou delimitar competências tributárias.

Fez menção também às disposições do art. 538 do Código Civil Brasileiro em vigor com a seguinte disposição: “Art. 538 – *Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra*”.

Sustenta ser imprescindível que o negócio jurídico da doação se opere através de contrato em que esteja presente a espontaneidade do ato e necessariamente a liberalidade do doador (*animus donandi*), com a transferência de bens ou vantagens de seu patrimônio para o de outra pessoa, com a aceitação desta. Haveria, portanto, para a configuração do contrato, a presença da vontade livre de doar (liberalidade ou generosidade), por ser da essência da doação. Fez transcrição de trechos do livro Código Civil Interpretado, do prof. J.M. Carvalho Santos (Ed. Freitas Bastos S/A, 8ª edição, 1958, vol. XVI, pag. 319).

Ponderou, todavia, que no caso concreto, 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 serviço de energia elétrica, arca com todos os custos decorrentes da montagem e instalação das linhas de distribuição, passando, em seguida, tais bens ao ativo fixo da concessionária, que os incorpora, com contabilização desses valores em contas denominadas “contribuições especiais”.

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 na peça impugnatória o art. 144 do mencionado Decreto, com o seguinte teor:

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

A defesa não vislumbra qualquer liberalidade nas citadas contratações, principalmente por parte dos consumidores, posto que os mesmos se submetem às disposições legais, não lhes sendo assegurada qualquer outra opção.

Mencionou também a existência da norma editada pela ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) materializada no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, que se reporta à Resolução nº 444, de 26.10.2001, que prevê a compulsoriedade da participação financeira do consumidor nessas hipóteses.

Disse que o negócio jurídico aplicável à situação dos autos é o regime administrativo

denominado incorporação de bens à concessionária por força legal. Entende, portanto, a defesa, estar ausente no caso em exame, o negócio jurídico da doação conforme a definição jurídica plasmada no Estatuto Civil Brasileiro.

Em seguida a defesa usou 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, ressaltam que os bens e instalações utilizados na geração, na transmissão, distribuição e comercialização de energia são vinculados ao próprio serviço, não podendo ser retirados, alienados, cedidos ou dados em garantia hipotecária, sem prévia e expressa autorização do órgão regulador. Que as linhas de distribuição de energia que se incorporam ao ativo imobilizado da concessionária serão revertidas ao poder concedente, quando ultimado o prazo de concessão.

Mencionou também as Leis 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.*

Citou novamente as disposições do art. 144, do Decreto 41.019/57, para reforçar a tese de que os bens incorporados não passam a integrar a patrimônio líquido da empresa concessionária, mas, na verdade são creditados em contas especiais e ficam indisponíveis até a reversão ou encampação do serviço público pelo poder concedente.

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

Argumentou 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:

***TJ de Minas Gerais***

***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.)

***Superior Tribunal de Justiça (STJ):***

***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).***

Ao finalizar a peça impugnatória o contribuinte pede pela total improcedência do Auto de Infração, com a decorrente desconstituição do lançamento por inexistir, na espécie, fato gerador de doação.

Foi prestada a informação fiscal pelos autuantes, acostada às fls. 169 a 190 do PAF, protocolada em 10/05/2010.

Inicialmente os autuantes registraram que autuado é uma empresa concessionária de serviço público de fornecimento de energia elétrica, realizando as atividades de geração, distribuição e comercialização de energia elétrica e que a sua área de atuação abrange apenas o Estado da Bahia.

Passaram em seguida a rebater todos os argumentos defensivos.

No tocante ao requisito do “animus donandi” para a configuração do contrato de doação pontuaram a que a defesa, através de extensas considerações, discorreu sobre a atividade social da COELBA, os fins a que se destina, invocando a legislação do setor elétrico e as normas e regulamentos da ANEEL para justificar o não cumprimento da obrigação tributária objeto do lançamento.

Acerca dos fatos articulados observaram existir situações em que consumidores solicitam às concessionárias de energia locais a ligação de energia elétrica em pontos distantes, a exemplo de áreas rurais, através de pedido de fornecimento. Neste caso, freqüentemente é necessário o aporte de recursos do solicitante, no todo ou em parte, para as obras necessárias (construção de postes e instalação de transformadores e fiações) à extensão da rede de distribuição existente ou a execução pelo próprio solicitante das obras na rede, mediante a contratação de empreiteiros.

Na primeira hipótese, em que o requerente realiza o aporte de recursos junto à Concessionária, temos uma operação denominada de Participação Financeira do Consumidor, registrada na contabilidade da empresa na conta 222.031.3010 – Imobilizado em Serviço – PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR. Nesta hipótese a autuada recebe um valor monetário do solicitante para realizar as obras de extensão de rede necessárias ao atendimento do seu pleito.

Na segunda hipótese, quando o interessado contrata uma empreiteira para realizar as obras na rede de distribuição, que, posteriormente serão doadas à autuada, conforme se constata nos Manifestos de Doação (Anexo VIII - fls. 95 a 97), para que esta possa realizar manutenção na referida rede, estaria configurada a situação descrita como Doação de Rede Elétrica - Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos, registrada na contabilidade da empresa na conta 222.031.4010 – Imobilizado em Serviço – DOAÇÕES E SUBVENÇÕES DESTINADOS AOS SERVIÇOS CONCEDIDOS.

Em ambas as hipóteses, a partir da efetivação da doação, a COELBA passa a ficar responsável pela manutenção da rede de distribuição, tendo como obrigação fornecer energia elétrica ao consumidor-doador, pelo que será devidamente remunerada através da cobrança de tarifa. É o que se extrai da Cláusula Segunda do **Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica e Constituição Gratuita de Servidão, por Pessoa Física** (Anexo VIII - fls. 91 a 94), ao estipular a doação “à COELBA, em caráter *permanente e irrevogável*, transferindo para a concessionária, por força deste instrumento e da Cláusula constitui, todo domínio, posse, direito e ação que, até agora, detinha(m) sobre a referida Rede Elétrica, comprometendo-se a fazer(m) a presente doação a todo tempo boa, firme e valiosa e a defender a COELBA de qualquer dúvida ou molestação futura e a responder pela evicção de direito.”.

Na Cláusula Quarta do referido contrato, a COELBA declara aceitar a doação e a servidão descritas, assumindo a responsabilidade pela operação e manutenção da Instalação Elétrica, ratificando a doação efetivada.

Para os autuantes estaria comprovado a ocorrência do fato gerador do ITD, previsto na Lei nº 4826, de 27 de janeiro de 1989, a partir dessa documentação citada.

Quanto à liberalidade, que seria da essência do contrato de doação, os autuantes ressaltaram que à época da ocorrência dos fatos geradores (2004 e 2005), não existia norma obrigando a transferência de redes elétricas particulares para o domínio das concessionárias de energia elétrica. Não existia, portanto, vedação à possibilidade do particular possuir rede própria, operá-la, dando-lhe a devida manutenção. Que a incorporação ao patrimônio da concessionária ocorria em relação às participações financeiras e não no que se refere às doações de rede elétricas construídas pelo consumidor. Frisaram que houve transcrição desatualizada da normas do Dec. 41.019/57 e que na Resolução da Aneel nº 444/2001 e no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico não há nenhum dispositivo que estabeleça a compulsoriedade da participação financeira do consumidor.

Acerca das normas do setor elétrico aplicáveis à situação posta em exame, os autuantes, no corpo do Auto de Infração (fls. 04 e 05), fizeram as seguintes citações:

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

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

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

*dispusessem de ato autorizativo seriam incorporadas ao patrimônio das concessionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica.*

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

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

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

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

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

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

Em seguida apresentaram um quadro com as diversas mudanças de datas implementadas pelas constantes alterações da legislação do setor, reproduzido abaixo:

- *31/10/2006: limite para os proprietários de redes particulares de energia elétrica, que queiram continuar operando e mantendo as respectivas instalações, solicitem autorização à ANEEL.*

- 08/02/2008: limite para os proprietários de redes particulares de energia elétrica continuarem operando suas redes, condicionado à solicitação de autorização à ANEEL até 31/10/2006.
- 30/06/2010: limite para a ANEEL emitir as autorizações definitivas solicitadas, quando pertinentes.
- 31/12/2015: limite para a concessionária incorporar todas as redes particulares não destinadas ao cumprimento das metas do Plano de Universalização e do Programa Luz Para Todos.

Para os autuantes as seguintes conclusões podem ser extraídas das diversas normas citadas:

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

Estaria assim demonstrado que, à época dos fatos geradores lançados no A.I, inexistia norma legal ou regulamentar que vedasse a possibilidade do consumidor possuir redes elétricas particulares e o obrigasse a transferi-las para a concessionária de energia.

O ato de liberalidade do consumidor perante a COELBA estaria manifestado ou expresso na Cláusula Segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica anexo ao PAF (fls. 91 a 94), em conformidade com a figura jurídica prevista no art. 540 do Código Civil, ou seja, doação com encargo, em que é imposta ao donatário uma contraprestação posterior à doação, qual seja o fornecimento de energia elétrica.

Afirmaram os autuantes que 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. É o que se depreende do ensinamento de Washington de Barros Monteiro, abaixo transcrito:

*“Em essência, doação é contrato benéfico, inspirada no propósito que anima o doador de contemplar o donatário com uma liberalidade. Ela é pura simples, ou típica (vera et absoluta), quando restrição alguma se impõe ao benefício, amplamente desfrutado pelo donatário, sem qualquer limitação. Mas, pode ser efetuada com encargo, hipótese em que se denomina modal ou onerosa.”*  
(Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil, Direito das Obrigações, 2º parte, São Paulo, Saraiva, 1971, p. 131).

Com amparo na legislação do setor elétrico, que até 08/02/2008, permitia ao consumidor proprietário de redes particulares de energia elétrica continuar operando suas redes, sustentam os



autuantes que no período objeto do Auto de Infração, *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 ficaria caracterizada que a doação decorria de uma liberalidade do doador, e não por uma disposição legal.*

Com referência às operações de participação financeira do consumidor, os autuantes frisaram que mais uma vez ocorreu uma falsa interpretação da legislação do setor elétrico, pois não existia no ordenamento norma obrigando ao consumidor a contribuir com participação financeira junto à concessionária.

Transcreveram as disposições contidas no art. 139 do Decreto nº 41.019/57, que regulamenta os serviços de energia elétrica, conforme abaixo:

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

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

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

Em seguida fizeram menção à cláusulas do Contrato de Concessão nº 010/97, celebrado entre a União e a COELBA, conforme abaixo:

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

Para os autuantes restou evidenciado que a participação financeira do consumidor não é uma obrigação legal a que está sujeito o consumidor, mas uma operação negocial facultada ao consumidor no intuito de acelerar sua ligação, em opção à construção da rede por ele, com posterior doação à concessionária.

Foi enfatizado ainda, pelos autuantes, que o consumidor nada adquire com a sua participação financeira na construção da rede elétrica, resultando em uma verdadeira doação de numerário para a concessionária para que esta construa antecipadamente a rede elétrica, constituindo-se em uma verdadeira doação com encargo, em que a concessionária se obriga a construir a rede elétrica para atender ao consumidor que disponibilizou uma quantia de dinheiro a título de participação financeira.

No tocante à reversão dos bens ao poder concedente e a alegada impossibilidade de tributação pelo Estado da Bahia das operações de doação feitas à União, os autuantes refutaram integralmente os argumentos defensivos.

Argumentaram que o próprio Regulamento de Serviços de Energia Elétrica (Dec. nº 41.019/57), em seu art. 143, alterado pelo Decreto nº 98.335/89, que trata da incorporação das obras, determina que as mesmas serão incorporadas aos bens e instalações do **concessionário** e não do Poder Concedente na peça informativa o teor do mencionado dispositivo, “in verbis”:

***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.*

Observaram ainda que nos contratos de doação celebrados (Anexo VIII, fls. 91 a 94) quem figura como donatário não é a União (Poder Concedente) e sim a autuada, pessoa jurídica com personalidade própria, distinta da União e que a doação é ato anterior e que dá causa a outro ato posterior que é a incorporação. Que sem a doação, não há que se falar em incorporação.

Sustentam, portanto, não poder prosperar a alegação da autuada de que detém apenas a posse dos bens, haja vista o estipulado na Cláusula Segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica e Constituição Gratuita de Servidão (Anexo VIII, fls. 91 a 94), anteriormente explicitado, cujo trecho foi transcrito na Informação Fiscal, conforme abaixo:

*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)

Foi citado também os termos constantes na Cláusula Quarta, do Contrato de Doação, “in verbis”:

*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)

Ainda quanto à operacionalidade dos registros na contabilidade da concessionária, os autuantes explicaram que na operação de doação, a COELBA efetua diversos lançamentos contábeis, seguindo determinações normativas da ANEEL. 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.

O lançamento a crédito é feito em uma conta do Passivo, e não do Patrimônio Líquido. Desta forma, 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.

Já o Contrato de Concessão nº 010/97, celebrado entre a COELBA e a União, em 08 de agosto de 1997, estipula, em sua Cláusula Terceira, que o prazo de vigência da concessão para distribuição e geração de energia elétrica é de **30 (trinta) anos**, podendo ser prorrogado mediante requerimento da concessionária. Isto significa que a concessão ora em vigor está mantida, pelo menos, **até o ano de 2027**. Ressaltaram em seguida que este contrato foi celebrado após a privatização da empresa, em 31 de julho de 1997. No entanto, a presença da COELBA no Estado remonta à década de 60, quando foi criada com a missão de fornecer energia para assegurar o desenvolvimento do Estado da Bahia. São, portanto, quase **50 anos** de atuação na geração e distribuição de energia elétrica no Estado, período no qual a empresa realizou investimentos com vistas a aprimorar a qualidade dos seus serviços, tendo, inclusive, adquirido o controle acionário da COSERN – Companhia Energética do Rio Grande do Norte, em 12 de dezembro de 1997.

Diante desse quadro afirmaram que a reversão dos bens vinculados ao serviço, no caso de extinção da concessão, é **hipótese extremamente remota**, apenas trazida à baila pela autuada com o fito de esquivar-se da responsabilidade tributária que lhe foi imputada. Dada a previsão contratual de prorrogação da concessão mediante requerimento da concessionária, e

considerando-se a manutenção da qualidade e continuidade dos serviços, bem como o elevado volume de recursos financeiros e tecnológicos envolvidos na atividade de geração e distribuição de energia elétrica, improvável seria a hipótese de extinção da concessão ao término do prazo contratual.

Ressaltaram ainda que, em se tratando de um contrato, a competência para sustá-lo seria do Congresso Nacional, ou do Tribunal de Contas da União, no caso de omissão do primeiro, conforme se depreende da leitura do artigo da Constituição Federal, abaixo transcrito:

*Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:*

*§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.*

*§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, O Tribunal decidirá a respeito.*

No que se refere à tese defensiva da imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, os autuantes rebateram as alegações da autuada afirmando que este instituto que tem sede constitucional não tem qualquer relação com a concessão de que é titular uma pessoa jurídica de direito privado. Observaram ainda que é a própria Constituição Federal estabelece limitações ao princípio da imunidade recíproca, estendendo-a 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).

No que concerne à jurisprudência reproduzida na peça de defesa os autuantes puderam, primeiramente, que as decisões judiciais citadas foram prolatadas em casos concretos, ou seja, em situações específicas, tendo apenas efeito apenas entre as partes, não constituindo jurisprudência pacificada, tampouco efeito vinculante. Não foi proferida nenhuma decisão judicial em Ação Declaratória, de caráter genérico e efeito *erga omnes*, que declarasse a não incidência do ITD em operações de Participação Financeira do Consumidor e de Doação de Rede Elétrica.

Em segundo lugar, apesar da matéria em discussão, acerca da cobrança de ITD nas operações de Participação Financeira do Consumidor e de Doação de Rede Elétrica, ser recente, tendo sido objetos apenas de alguns poucos Autos de Infração. O CONSEF, por sua vez, já emitiu decisão de primeira instância em um deles, mais precisamente o Auto de Infração nº 298922.0006/06-7, julgando pela PROCEDÊNCIA da autuação, ou seja, pela incidência do ITD nas operações em tela, conforme cópia do inteiro teor do Acórdão anexo ao PAF, às fls. 60 a 66, que foi objeto também de transcrição na peça informativa dos autuantes.

Ao concluírem a informação fiscal formularam pedido pela total PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Distribuído o processo para a 5ª JJF foi determinada a realização de diligência junto a Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS) visando a emissão de parecer jurídico. O pedido foi formatado nos seguintes termos e com os questionamentos a seguir reproduzidos:

*“Preliminarmente faz-se necessário uma breve exposição dos fatos.*

*1- A autuada - CIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA -, é CONCESSIONÁRIA do serviço público de energia elétrica, mediante Contrato de Concessão celebrado com a União.*

*O negócio jurídico objeto do levantamento fiscal envolve o instituto jurídico da doação nos contratos realizados entre a concessionária de energia elétrica e seus consumidores.*

2 - Inicialmente, faz-se mister citar o art. 14 da Lei nº 9.427, de 26/12/1996, que instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL para disciplinar o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica:

Art. 14. O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:

I - a contraprestação pela execução do serviço, paga pelo consumidor final com tarifas baseadas no serviço pelo preço, nos termos da Lei nº 8.987/95 (Lei de Serviços Públicos);

II - a responsabilidade da concessionária em realizar investimentos em obras e instalações que reverterão à União na extinção do contrato, garantida a indenização nos casos e condições previstos na Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nesta Lei, de modo a assegurar a qualidade do serviço de energia elétrica;

III - a participação do consumidor no capital da concessionária, mediante contribuição financeira para execução de obras de interesse mútuo, conforme definido em regulamento;

3 - Da lei citada destaca-se que há a contraprestação pela execução de serviço e a responsabilidade pela realização de investimentos, como obras e instalações, com a participação do consumidor para execução de obras de interesse mútuo.

No mesmo caminho, o Decreto nº 41.019, de 26/02/1957, que regulamentou os serviços de energia elétrica, assim prevê em seus arts. 140, 142 e 143:

Art. 140. O atendimento de novas ligações, acréscimos ou decréscimos de carga (art. 138), fica condicionado ao pagamento, quando for o caso, da participação financeira do consumidor. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989);

(...)

Art. 142. São de responsabilidade do consumidor o custeio das obras realizadas a seu pedido e relativas a: (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989) :

I - extensão de linha exclusiva ou de reserva; (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989);

II - melhoria de qualidade ou continuidade do fornecimento, em níveis superiores aos fixados pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE, ou em condições especiais não exigidas pelas disposições regulamentares vigentes, na mesma tensão do fornecimento ou com mudança de tensão; (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989);

III - melhoria de aspectos estéticos; (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989);

IV - outras que lhe sejam atribuíveis, de conformidade com as disposições regulamentares vigentes. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989).

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)."

Assim, o referido decreto, nos termos em que foi destacado acima, instituiu a participação financeira do consumidor, custeio de obras realizadas, para os fins específicos que envolve a extensão e a melhoria da qualidade de linhas.

4 - Por outro lado, o novo Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10/10/2002, conceitua doação, em seu art. 538 (mesma redação do art. 1.165 do CC de 1916), nos seguintes termos.

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

A doação, portanto, tem como premissa maior a liberalidade do doador e a diminuição do seu patrimônio, como complemento do ato de doação.

5 - No caso dos autos, há uma cláusula contratual, que em consonância ao art. 140 do Decreto citado, condiciona o pagamento da participação financeira do consumidor.

***Diante do acima exposto, pede-se à PGE/PROFIS que analise as questões abaixo formuladas.***

- a) *A adesão do consumidor às cláusulas contratuais é de natureza compulsória, submetendo-se às regras e disposições legais, mesmo transferindo seu patrimônio a empresa concessionária de distribuição de energia elétrica, que poderá revertê-lo ao poder concedente quando encerrado o contrato ou o prazo de concessão.*

***Questão 1: A contrapartida do consumidor pode restar configurada como doação, nos termos do Código Civil vigente ?***

- b) *O Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos Recursos Especiais, impetrados pelo Estado de Minas Gerais, REsp 754717 e REsp 791334/MG, Rel. Min. José Delgado, já decidiu pela descaracterização do negócio jurídico doação, ao ato que incorpora ao ativo imobilizado das empresas concessionárias de energia elétrica, por força de lei, as linhas de distribuição que foram construídas com ônus para os consumidores rurais. Seguindo este entendimento do STJ, há decisões dos tribunais administrativos dos Estados de Minas Gerais (processo nº 40010119556-01 e outros); e de Santa Catarina (Processo nº 670000000610 – Acórdão nº 870000037253).*

***Questão 2: Qual a posicionamento da PGE acerca das decisões judiciais e administrativas acima citadas, frente ao parecer nº 02/2006, acostado ao presente PAF (fls. 67 a 82), de autoria do Procurador do Estado, Dr. Raimundo Luiz de Andrade ?***

*Ao exarar o Parecer conclusivo, pede-se que o órgão jurídico do Estado da Bahia forneça subsídios a este colegiado, informando se a modalidade de doação descrita neste processo administrativo fiscal se enquadra nas descrições contidas nos arts. 538 a 564 do Código Civil de 2002, correspondente aos arts. 1.165 a 1.187 do Código Civil de 1916, visto que os encargos, são estabelecidos pelo “donatário”, no caso a COELBA, para serem cumpridos pelos “doadores”, ou seja, os usuários do serviço energia elétrica, é que suportam a onerosidade do “contrato” que firmam com a concessionária.*

***Questão 3: Não seria esta modalidade totalmente distinta do modelo legal aplicável às relações privadas, onde os encargos são estabelecidos pelo doador para serem cumpridos pelo donatário ?***

*Importante também abordar no Parecer conclusivo, qual o regime jurídico aplicável ao caso em exame, visto que a transferência dos bens para o concessionário se opera por força da incidência de dispositivos normativos que regulam o serviço de fornecimento de energia elétrica, conforme se deduz da leitura das regras contidas na legislação que foi mencionada acima.*

O Parecer, de autoria do Procurador do Estado, Dr. Raimundo Luiz de Andrade, foi apensado às fls. 201 a 206 dos autos. No tocante aos questionamentos formulados foram apresentadas as seguintes respostas:

***Questão 01 – A contrapartida do consumidor pode restar configurada como doação, nos termos do Código Civil vigente ?***

***Resposta*** – Dentre as formas de doação permitidas por nossa legislação encontra-se o tipo modal, sendo esta entendida pela doutrina como a doação gravada com um ônus, ou seja, é acompanhada por um encargo do donatário, não sendo confundido este encargo com a contraprestação, por ser proporcionalmente menos extenso do que o benefício recebido.

Sua previsão é feita no art. 553 do Código Civil de 2002 – “O donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador, de terceiro, ou de interesse geral”.

No caso em análise, o CONTRATO DE DOAÇÃO DE REDE firmado pela COELBA com os usuários/consumidores ou potenciais consumidores, geralmente localizados em zona rural ou em áreas de expansão urbana nova, estes últimos assumem e constroem com recursos próprios um trecho da rede de distribuição de energia elétrica a partir do ponto em que se encerra e/ou é o ponto mais próximo da rede elétrica da COELBA até seu medidor,

comprometendo-se e até mesmo assinando termo de doação de todos os equipamentos e bens empregados na construção e complementação da aludida rede para a concessionária, que fornecerá a energia elétrica que, mesmo assim, passa a ser cobrada do usuário.

Condição similar ocorre no CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR, em que o usuário ou tomador do serviço paga à concessionária um valor correspondente ao custo da obra necessária para a construção e extensão da rede elétrica existente a partir do final da rede da COELBA até sua unidade residencial ou empresarial (quadro de medição), sendo que o usuário ou tomador de serviço receberá a instalação em troca, e os bens utilizados na aludida extensão serão incorporados ao patrimônio da empresa concessionária de energia, constituindo-se em contratos de doação modal, visto que os requisitos para tais tipo se contratos, na forma exaustivamente prevista no Código Civil Brasileiro para esses tipos de avenças estão todos presentes, a saber:

I. Liberalidade ou *animus donandi*, caracterizado pela vontade livre e desimpedida, posto que a obrigatoriedade não exime o *animus*, mas com opção em última instância de translação de seu patrimônio em benefício do donatário.

II. Unilateralidade traduzida pela obrigação de transferência da rede construída ou de doação de dinheiro (bens móveis) para o donatário.

III - Forma prescrita em lei. Contrato por instrumento particular, posta que se trata de bens móveis e não se configura hipótese de doação verbal do art. 541, parágrafo único.

Do mesmo modo, não podemos perder de vista que o Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, no seu art. 144, estabelece que:

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

Portanto, o poder público entendeu que não do interesse dos particulares figurarem como detentores de bens de da rede elétrica, tendo assim, que após feitas as extensões necessárias, os particulares passem a propriedade desses bens para a concessionária, para não terem que arcar com os encargos de sua manutenção, fato este que não impede, também, que os particulares entendam da mesma forma e, que, por vontade própria, queiram doar esses bens para a concessionária de energia elétrica.

Dessa forma, a concessionária de energia propõe um contrato de doação com o consumidor, estando este figurando como doador dos bens que pagou para levar energia até sua propriedade. O proprietário, por força do decreto, não tem escolha ao assinar o contrato, porém, esse fato não o exime de querer assiná-lo, e, querendo, está configurado o contrato de doação, com a sua liberalidade presente, conforme estabelece o Código Civil de 2002.

Desse modo resta provado que a contrapartida do consumidor é caracterizada como doação, do tipo modal, sendo esta abrigada pelo Código Civil Brasileiro de 2002, em seu art. 553.

*Questão 2 - Qual a posicionamento da PGE acerca das decisões judiciais e administrativas acima citadas, frente ao parecer nº 02/2006, acostado ao presente PAF (fls. 67 a 82), de autoria do Procurador do Estado, Dr. Raimundo Luiz de Andrade ?*

**Resposta – não houve, no parecer, abordagem específica dessa questão.**

*Questão 3 – Não seria esta modalidade totalmente distinta do modelo legal aplicável às relações privadas, onde os encargos são estabelecidos pelo doador para serem cumpridos pelo donatário ?*

**Resposta –** Preceituam Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona, na obra – Novo Curso de Direito Civil, Contratos em Espécie – que o contrato de doação do tipo modal se caracteriza por ser o encargo efetuado (pelo donatário) proporcionalmente menos extenso que o benefício

recebido (pelo doador), portanto, diante dessa ótica, cabe analisar o que seria menos extenso, a instalação feita pela concessionária de energia (encargo) ou o pagamento ou posterior transferência de uma extensão de rede elétrica com acesso à energia elétrica, seja para uma fábrica em área nova de expansão urbana, com geração de emprego e renda, seja para agricultores localizados em zona rural (benefício). A nosso ver, entendemos que essa segunda opção parece ser mais extensa do que a primeira, ou seja, o benefício recebido pelo morador de área de expansão nova ou ruralista é consideravelmente maior que o encargo.

Dessa forma, percebemos que, em primeiro plano, o doador é quem arca com as custas para levar a energia elétrica até sua propriedade, percebendo, assim, a primeira vista, que arcou com os encargos no contrato de doação feito por este e a COELBA. Porém, em outra análise, podemos constatar que o proprietário é quem estabelece o encargo, de forma a que só fornecerá os bens se a companhia de energia elétrica for instalar e passar a fornecer adequadamente a energia até sua propriedade.

A Lei nº 8.987/95, em seu art. 6º, entende por serviço adequado que:

*Art. 6º - Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato.*

*§ 1º. Serviço adequado é que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.*

Posto isto, percebemos que o doador apenas doará extensão de energia elétrica caso a concessionária se comprometa com a prestação de serviço que satisfaça adequadamente as suas necessidades.

Em outra análise, para se caracterizar como contrato de doação, é necessário que estejam presentes os elementos objetivos e subjetivos inerentes a esta espécie de contrato, sendo o objetivo entendido como liberalidade que, como vimos, pode estar presente neste tipo de contrato e o objetivo entendimento como diminuição de patrimônio do doador, que, no caso em exame, ocorre quando da transferência deste para a concessionária.

As partes, autuantes e autuado, foram cientificados do inteiro teor do Parecer Jurídico, com entrega de cópia.

O contribuinte, através de seu advogado, procurações anexas, fl. 233/234, apresentou Manifestação às fls. 210 a 232 do PAF.

Frisou de início a tempestividade da medida. Em seguida fez uma síntese das alegações apresentadas na peça de defesa (inocorrência de contrato de doação, inexistência de “*animus donandi*”; obrigatoriedade de entrega dos bens pelo consumidor à concessionária por força disposições legais; reversão dos bens ao poder concedente ao final do contrato de concessão; imunidade recíproca e decisões judiciais, inclusive do STJ, favoráveis às teses defensivas).

Na medida impugnatória reiterou os argumentos constantes da Defesa Administrativa, com ênfase na não configuração do instituto da doação (ausência de liberalidade do doador/consumidor); na obrigatoriedade de entrega dos bens pelo consumidor à concessionária por força das disposições legais que regem o setor elétrico; da reversão dos bens ao poder concedente; da impossibilidade de tributação pelo Estado da Bahia através do ITD de bens doados à União, que é a efetiva donatária, em razão da imunidade recíproca prevista na Constituição Federal.

Trouxe ainda a exame novas decisões não apresentadas na peça de defesa, reproduzidas às fls. 226 a 229 dos autos.

Em acréscimo as razões já apresentadas observou a superveniência de legislação com imposição de multa mais benéfica, invocando a aplicação do art. 106, inc. II, letra “c”, do CTN, ou seja, aplicação retroativa da norma tributária-penal mais benéfica. Postula, em pedido sucessivo, caso

não sejam acolhidas os argumentos defensivos já articulados, que o percentual da multa de 150% seja reduzido para 60%, em decorrência da alteração promovida na Lei nº 4.826/89, ocorrida em 28/12/2012, pela Lei nº 12.609/2012, que passou a dar nova redação ao art.13, inc. II, com o seguinte teor:

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

(...)

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

Nesse sentido trouxe a exame a algumas decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça), reproduzidas às 231/232.

Finalizou reiterando o pedido de integral acolhimento da impugnação e consequente declaração de IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração lançado.

Os autuantes, por sua vez, reiteraram os termos da Informação Fiscal prestada anteriormente às fls. 201 a 206.

## 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 doações de redes elétricas em espécie e participações financeiras promovidas pelo consumidor em benefício da empresa concessionária. O lançamento fiscal é composto de duas imputações, conforme transcrição abaixo:

INFRAÇÃO 01 – Falta de recolhimento de ITD em consequência de doação de equipamento, declarado no Anexo da Guia de ITD. Falta de recolhimento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, sobre operações de doação de rede elétrica, sendo exigido imposto no valor de R\$ 37.685,84. O contribuinte COELBA deixou de recolher o ITD incidente sobre operações de doação de redes elétricas, compostas por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, em que configura como donatária, conforme se comprova pelos Contratos de Doação de Rede Elétrica, Anexo VIII. Os valores constantes do demonstrativo de débito, utilizados como base de cálculo do imposto foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 222.031.4010 – Imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos constantes dos Balancetes Analíticos e Razões Analíticas entregues pelo contribuinte em meio magnético. Demonstrativo resumido dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como cálculo do imposto encontram-se nos anexos deste. Alíquota aplicada: 2%. Valor exigido neste item: R\$37.685,84. Fatos geradores verificados nos meses ago, set, out e dez de 2004; abr, mai, jun, jul, out e dez de 2005.

INFRAÇÃO 02 - Falta de recolhimento do ITD em consequência de doação em moeda corrente, declarada no Anexo de Guia do ITD. Falta de recolhimento de ITD - Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, sobre operações de doações que lhe foram feitas a título de Participação Financeira do Consumidor, no período de JANEIRO/2004 a DEZEMBRO/2015. O contribuinte COELBA deixou de recolher o ITD incidente sobre operações de doações que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira, em que o consumidor efetua doação de bens e valores para a Concessionária de Energia e esta se obriga a construir a rede de energia. Os valores constantes do demonstrativo de débito, utilizados como base de cálculo do imposto foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 223.031.3010 – Imobilizado em Serviços – Participação Financeira do Consumidor, constantes dos balancetes analíticos entregues



pelo contribuinte em meio magnético. Demonstrativos resumidos dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como do cálculo do imposto encontram-se no anexo deste. Alíquota aplicada: 2%. Imposto exigido neste item: R\$ 400.583,41. Fatos geradores verificados nos meses janeiro de 2004 a dezembro de 2005.

Para uma adequada abordagem do tema objeto da lide 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, anexado nos autos às fls. 67 a 82.

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).

Frente às premissas acima expostas passemos a analisar o caso concreto objeto de autos que envolve a "Doação de Redes Elétricas" e a "Participação Financeira do Consumidor" através da entrega de dinheiro à concessionária para a construção das redes de eletrificação.

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 medição), 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 perfeça. 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 quem figura como donatário não é a União e sim o autuado (concessionária de energia), conforme Cláusula Segunda. Há também no instrumento contratual

a declaração de aceite do autuado constante na Cláusula Quarta, para que seja consumada 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 possuidora 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 os autuantes, que as decisões judiciais citadas pela defesa foram prolatadas em casos individuais, ou seja, em situações específicas, tendo apenas efeito entre as partes envolvidas, não constituindo jurisprudência pacificada, tampouco efeito vinculante para o Estado da Bahia. 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 ou 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 0050-05/14 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.

Todavia, no tocante à multa proposta no Auto de Infração, no percentual de 150%, assiste razão ao contribuinte no tocante ao pedido de retificação da penalidade. Impõe-se a redução da multa pelo descumprimento da obrigação principal em virtude da superveniência de norma legal mais benéfica para o contribuinte, visto que o art. 13, inc. II, d a Lei nº 4.826/89 (Lei do ITD), que estabelecia multa de 150%, foi alterada pela Lei nº 12.609/12, passando o comando legal a ter a

seguinte redação:

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

*(...)*

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

Aplica-se ao caso em lide das disposições do art. 106, inc. II, letra “c”, do CTN (Lei nº 5.172/66) que estabelece a retroatividade da lei que comine penalidade menos severa que a prevista na norma vigente ao tempo da prática do ato infracional.

Acato, portanto, o pedido do contribuinte no tocante à revisão da multa.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo a exigência tributária quanto ao ITD lançado, mas reduzindo a multa de 150% para 60% do valor do tributo, conforme fundamentação tracejada linhas acima.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269.095.0001/09-5**, 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\$438.269,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, inciso II da Lei nº 4.826/89, com a redação dada pela Lei nº 12.609, de 27/12/12.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2016.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR