

PROCESSO - A. I. N° 298922.0010/13-7
RECORRENTE - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0133-05/14
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/03/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0037-11/17

EMENTA: ITD. DOAÇÕES. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** REDE ELÉTRICA. **b)** PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR NA CONSTRUÇÃO DE REDE ELÉTRICA. Operações Doação de Rede construída pelo usuário de energia elétrica ou pagamento a concessionária de energia elétrica correspondente ao custo da obra, com Participação Financeira do Consumidor, que se incorporam ao ativo imobilizado, por força de lei, não se caracterizam como negócio jurídico de doação. Ausência de ato de liberalidade. Infrações descaracterizadas. Reformada a Decisão. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão contida no Acórdão JJF 0133-05/14, proferida pela 5ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/12/13, para lançamento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, no valor de R\$381.728,40, acrescido de multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD sobre doações de créditos. Falta de recolhimento de ITD incidente sobre operações de doação de dinheiro em moeda corrente que lhe foram feitas, a título de Participação Financeira do Consumidor (2001), relativo a doação de bens e valores (dinheiro) para a Concessionária de Energia e esta se obriga a construir a rede de energia, cujo demonstrativo de débito e base de cálculo foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil 223.031.1020 (Imobilizado/ Serviços/Participação Financeira do Consumidor), constantes dos balancetes analíticos - R\$379.790,15.

2. Falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ITD incidente sobre as operações de doação de móveis. Falta de recolhimento do ITD sobre operações de doação de rede elétrica, nos meses de MAIO/OUTUBRO/ 2001. 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. 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/Serviço/Doações/Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos, substituída posteriormente pela conta contábil 223.031.1030, constante dos balancetes analíticos do contribuinte, resumido dos saldos mensais de movimentação das referidas contas contábeis, bem como cálculo do imposto encontram-se nos anexos deste. Alíquota aplicada: 2% - R\$1.938,25.

Na Decisão proferida a 5ª JJF inicialmente ressaltou que o procedimento fiscal resulta de renovação de ação fiscal anterior face à decretação de nulidade do PAF 298922.0006-06/7, julgado Nulo (fls. 599 a 604), por utilizar constituição do crédito tributário com instrumento inadequado.

Com relação ao efeito confiscatório da multa, apreciou que foge à competência das instâncias administrativas de julgamento nos termos do art. 167, I e III, do RPAF/99, que restringe a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária. Ressaltou que lei estadual confere ao contribuinte o direito de pagar o tributo com reduções estabelecidas na norma específica, conforme previsto no art. 52 do COTEB (Lei nº 3.956/81).

No mérito fundamentou que no tocante ao ITD, merece análise o Parecer Profis/Forum/ITD nº 02/2006, com fundamento no art. 155, I, da CF, cuja regra matriz tem como hipótese de incidência

(materialidade) a doação de quaisquer bens e direitos, baseado em 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 e art. 538 do Código Civil que “*Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra*”.

Discorre sobre atos de liberalidade, a exemplo do comodato, tendo como elemento subjetivo do contrato de doação, o “*animus donadi*”, caracterizando vontade de transferir um determinado bem o direito para o patrimônio de outrem, sem recompensa ou contraprestação patrimonial.

Afirma que 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, cuja doutrina brasileira classifica as doações 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).

Ressalta que no “Contrato de Doação de Rede” firmado pela COELBA com os consumidores, os mesmos assumem e constroem com Recursos próprios um trecho da rede de distribuição de energia elétrica, comprometendo-se e assinando termo de doação para a Concessionária. Em situação similar, no contrato de Participação Financeira do Consumidor, o tomador do serviço transfere à Concessionária um valor correspondente ao custo da obra, sem receber nada em troca.

Fundamenta que em ambos os contratos, há presença dos requisitos da “doação modal” prevista nos artigos 538 a 564 do Código Civil Brasileiro, apresentando 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.*

Conclui que 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, mesmo que a concessionária tenha obrigação de fornecer energia elétrica aos consumidores o que caracteriza a doação modal objeto do lançamento do ITD.

Discorre sobre a operação de contratação de seguro e incidência do IOF, da mesma forma que o ITD, alcança todas as transmissões gratuitas, de quaisquer bens e direitos, mesmo que a exigência de encargo seja decorrente de lei ou norma administrativa, o que não descaracteriza o negócio jurídico para fins de incidência tributária.

Quanto ao argumento de que há reversão dos bens ao Poder Concedente após o fim do contrato de concessão, aprecia que não são capazes de elidir a autuação, com respaldo no Parecer PROFIS ITD Nº 02/2006 (fls. 55 a 56 e 77 a 78), visto que quem figura como donatário não é a União e sim o autuado. Já a Cláusula 4ª, consuma a doação à COELBA, exteriorizando a vontade dos doadores (requisito da liberalidade), transferindo seus bens para outra pessoa com aceitação desta.

E ainda, que o fato do autuado ser obrigado a fornecer energia aos consumidores não descaracteriza a doação (art. 2º da Lei nº 4.826/89).

Com relação à invocação de ocorrência de imunidade recíproca, destaca que no contrato firmado

entre COELBA e consumidores, não figura na relação contratual os entes governamentais (União, Estados, Municípios, autarquias e fundações), nos termos do art. 173, II, da CF, visto que as empresas públicas e sociedades de economia mista se sujeitam ao regime próprio das empresas privadas, quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, que é o caso da COELBA.

Por fim, com relação às decisões citadas embasar entendimento pela não tributação das operações objeto da autuação, consigna que as decisões judiciais foram prolatadas em casos individuais, em situações específicas, que produz efeito apenas entre as partes envolvidas, não constituindo jurisprudência pacificada, tampouco efeito vinculante.

Destaca que não foi proferida nenhuma Decisão judicial em Ação Declaratória de Controle Concentrado de constitucionalidade ou legalidade, com efeitos *erga omnes*. Permanece assim inalterado o entendimento construído em sede administrativa no sentido da incidência do ITD em operações de doações através de Participação Financeira do Consumidor e via entrega direta de equipamentos e bens que vão compor a rede elétrica da concessionária.

Registro ainda a existência de decisões administrativas desse CONSEF pela procedência da cobrança do ITD em idênticas situações: Acórdão nº 0050-05/14 e do julgamento do Auto de Infração nº 298922.0006/06-7, julgado Procedente a exigência fiscal da mesma natureza.

Concluiu votando pela Procedência, do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 742 a 771), o recorrente inicialmente ressalta que a autuação foi objeto do Auto de Infração nº 298922.0006/06/7, julgado Nulo (Acórdão nº 0044-13/12 - fls. 589/597), por ter sido utilizado instrumento inadequado, mas não deve prosperar o entendimento do julgamento.

No mérito, destaca que como concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, atendendo a regulamentação da ANEEL, firma e concretiza contratos de: *Doação de Rede* (consumidor constrói a rede); *Participação Financeira do Consumidor* (paga à concessionária o valor correspondente ao custo da rede elétrica) e *Subvenção destinada a Investimentos no serviço concedido* (transferindo dinheiro público para as ampliarem a rede de distribuição de energia).

Afirma que os contratos impõem ao usuário/consumidor a obrigação de contribuir para a implantação da rede de energia elétrica e sua transferência para a concessionária, enquanto o contrato de doação é instituto do Direito Civil, cujo art. 110 do CTN veda a possibilidade de alteração e definição, visto que o conteúdo e o alcance da norma constitucional prevê a incidência do ITD sobre doações, cujo art. 538 do Código Civil dispõe que;

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

Mas na situação presente, a transferência de bens não ocorre por ato espontâneo e liberalidade do doador, por força legal, conforme determina o Decreto nº 41.019/1957, nos termos do artigo 143; art. 14 da Lei Federal nº 10.438/2002 e Resolução nº 414/2010 da ANEEL, nas situações previstas nos arts. 40 a 50, que tratam de ampliação da rede elétrica e incorporação ao patrimônio da concessão ou permissão, cabendo a adoção de medidas cabíveis, caso o consumidor se recuse a efetuar a “doação” à concessionária, tudo de acordo com o transrito às fls. 748 a 751.

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

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

Conclui que a entrega dos bens em atendimento a Participação Financeira do Consumidor ocorre por ser inviável ao consumidor continuar proprietário das linhas de transmissão para conduzir energia elétrica fornecida pela concessionária, e inexiste a liberalidade da doação e sim

cumprimento de imposição legal, não caracterizando natureza jurídica de doação.

Diz que os bens objetos dos contratos de doação não passam a integrar o patrimônio líquido da COELBA, e sim o patrimônio da própria área de concessão, que pertence à União, ficando detentora da posse do acervo elétrico enquanto vigente o contrato de concessão celebrado com a União (artigos 63 e 64 do Dec. Federal nº 41.019/57), que preveem que os bens e instalações elétricas do serviço concedido, não podem ser retirados, alienados, cedidos ou dados em garantia hipotecária, sem prévia e expressa autorização do órgão regulador.

Destaca que as Leis nº 8.987/95 e nº 9.074/95 (Lei das Concessões dos Serviços Públicos de Energia Elétrica) e o Contrato de Concessão celebrado com a União Federal, prevê que findo o prazo do referido contrato, o serviço retorna ao Poder Concedente.

Transcreve cláusulas do Contrato de Concessão, nº 010/97, celebrado entre a COELBA e o Poder Concedente, pelo prazo de trinta anos, cuja alienação ou transferência de concessão à outra concessionária, de imobilizações total ou parcial, realizadas com Recursos da conta “Participação Financeira do Consumidor”, deve a alienante destacar no documento da transação, deduzindo estes Recursos do débito relativo à alienação.

Argumenta que se prevalecer à existência de doação, o donatário seria a União Federal, que é alcançada pela imunidade recíproca (art. 150, VI, da CF) e jamais o concessionário, como entende o Fisco estadual, tendo em vista que decisões exaradas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, de Santa Catarina e do STJ, já manifestaram esse entendimento, a exemplo das Decisões contidas na *REsp 754717/MG* e *REsp 791334/MG*, cujas ementas transcreveu às fls. 757/758;

No tocante a multa aplicada de 60% prevista no art. 13, II da Lei 4.826/89, afirma que se o ato não foi praticado, não existe razão de subsistir a multa, além de apresentar porcentual de natureza confiscatória, nos termos da Decisão proferida pelo STF (RE 523471 AgR/2010; Eiac 380781/02-SE/2007; AC 473039/AL/2011 e MAS 22279-85.2005.4.01.380/MG; REsp 184.576/SP; REsp 728.999/PR/2006).

E ainda, Súmula CARF nº 14 e Parecer do Procurador Geral PGFN 1.087/2004.

Finaliza requerendo decretação de inexistência de doação, aplicação do art. 110 do CTN c/c art. 538 do Código Civil, por conseguinte, julgamento pela procedência do Recurso, reconhecimento da não-incidência do tributo, vista a reversibilidade dos bens doados à União e se não acatados, por cautela processual, requer seja reconhecida a nulidade ou minoração da multa aplicada.

A PGE/PROFIS no Parecer de fl. 796, ressalta que o recorrente alega que não houve doação, o que afasta a incidência do ITD, de acordo com decisões de Tribunais de outras unidades da Federação e alega que o porcentual da multa é confiscatório.

Reitera os termos do Parecer jurídico de fls. 161/176, exarado pelo Núcleo Especializado no Imposto sobre Transmissões Mortis Causa e Doações, no que pertine à caracterização do fato gerador e com relação à adequação da multa, observa que o porcentual de 60% está correto “adotando-se a retroatividade benigna aos fatos pendentes”, não cabendo a apreciação da alegação de inconstitucionalidade por força do disposto no art. 169 [167], do RPAF/BA.

Opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

O processo foi distribuído a Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento em 19/11/14 (fl. 802), o qual foi retirado de pauta na sessão de julgamento de 29/04/15, para posterior deliberação e foi redistribuído para julgamento em razão do afastamento da Relatora (fl. 805).

Na Pauta Suplementar de 31/10/16 (fls. 806/807), foi contextualizado a situação das operações de doação de rede, a participação financeira do consumidor na construção de rede elétrica, as subvenções públicas e as decisões proferidas por Tribunais de Justiça Estadual e do Superior Tribunal de Justiça, acerca das operações de doação de rede elétrica. Foi solicitado um pronunciamento por parte da Procuradoria Geral do Estado da Bahia.

O Procurador José Augusto Martins Júnior solicitou sobrerestamento, para fins de emissão definitivo de Parecer (fl. 809), relacionando diversos processos com indicação de situação de

julgamento (fls. 818/820) e juntou diversos Acórdãos de julgamentos, em especial o RESp 754.717/MG (fls. 821/856); citação da 11ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia de pedido de antecipação dos efeitos da tutela, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário do Auto de Infração 269095.0001/11.7, cuja sentença (fl. 885/889) foi juntada ao processo pelo sujeito passivo.

Em Despacho PGE 2014.528135-0 (AI 298922.0010/13-7) exarado pela PGE/PROFIS (fls. 892/893) a Procuradora Assistente Rosana Maciel Bittencourt Passos ressaltou que nos Pareceres proferidos pelo Procuradores Raimundo Luiz de Andrade e ratificado pelo Procurador Chefe Jamil Cabus Neto, foi opinado que havia incidência do ITD nas operações de doação de redes elétricas.

Mas que o Parecer exarado pelo Procurador José Augusto Martins Júnior (fls. 810/817) concluiu que não há como se dizer que as operações de doação de redes configura uma “doação” visto que inexiste liberalidade, ficando fora do campo de incidência do ITD.

Afirma que esta linha de entendimento tem como suporte a Decisão contida no julgamento do RESP 791.334/MG e 754.717/MG, que descaracteriza a existência de um negócio jurídico da doação, e consequentemente não há causa de exigir ITD. Opina pelo provimento do Recurso Voluntário.

O mencionado Parecer foi acolhido pela Procuradora Chefe da PROFIS, Maria Dulce Baleeiro Costa (fl. 894) e encaminhado ao gabinete do Procurador Geral do Estado.

Por sua vez a Procuradora Geral do Estado em exercício, Luciane Rosa Croda em despacho (fl. 895) chancelou os citados Pareceres e determinou a expedição de ofício a COELBA e PGE/PROFIS.

A COELBA peticionou manifestação (fls. 897/899) relatando o conteúdo do citado Parecer e afirmou que diante do mesmo, reitera os seus pedidos de declarar a inexistência da doação por falta de requisito essencial (liberalidade do doador) nos termos do art. 110 do CTN c/c o art. 538 do Código Civil, implicando em ausência de relação jurídica tributária de cunho obrigacional e pede pelo julgamento da improcedência do lançamento.

VOTO

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ITD (infração 1) incidentes sobre doação de créditos ou de (ii) doação de móveis.

No Recurso interposto, o sujeito passivo em linhas gerais argumentou que como concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, recebeu *Doação de Rede (construída pelo consumidor, com Recursos próprios)* ou com *Participação Financeira do Consumidor* (paga à concessionária o valor do custo da obra), mas que não se caracteriza como doação, porque:

- a) A transferência de bens não ocorre por liberalidade do doador, e sim por força legal, da legislação pertinente (Decreto nº 41.019/1957; Lei Federal nº 10.438/2002 e Resolução nº 414/2010);
- b) Os objetos da doação passam a integrar o patrimônio da União Federal, os quais são entregues quando findo o prazo do contrato de concessão;
- c) Que prevalecendo à existência de doação, o donatário é a União, que é alcançada pela imunidade recíproca (art. 150, VI, da CF), conforme decisões de Tribunais de Justiça;
- d) A multa aplicada de 60% é de natureza confiscatória, requer que seja cancelada ou reduzida.

Observo que estes argumentos foram apreciados na Decisão ora recorrida, fundamentando que a Lei nº 4.826/89 no seu art. 1º, define que o ITCDM tem como fato gerador a transmissão e a doação, a qualquer título de propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física, nos termos da Lei civil; dos direitos reais sobre imóveis e bens móveis, direitos, títulos e créditos.

E ainda, que o art. 2º estabelece que considera-se doação “*qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos*”, estipulando no seu § 1º que a “*a estipulação de condições de fazer não desvirtua a gratuitade da doação*”.

Entretanto, conforme fundamentado no Parecer opinativo da PGE/PROFIS, devidamente chancelado pela Procuradora Geral do Estado, na situação presente existe uma particularidade no que se refere a um dos requisitos previsto nos artigos 538 a 564 do Código Civil Brasileiro, quanto à liberalidade ou “*animus donandi*”, caracterizada pela vontade livre e desimpedida da conduta do doador, com relação à translação de seu patrimônio em benefício do donatário.

Conforme ressaltado pelo recorrente, em se tratando de transferência de rede elétrica, quer seja nas operações de *Doação de Rede construída pelo consumidor* ou *Participação Financeira do Consumidor*, na qual o usuário paga a concessionária a construção da rede elétrica e depois efetua a doação ao estabelecimento autuado, essa transmissão de bens não ocorre por ato espontâneo e liberalidade do doador, e sim por força legal.

O Decreto nº 41.019/1957, citado pelo recorrente, que regulamenta os serviços de energia elétrica e contratos de prestação de distribuição prevê no seu art. 143:

Art. 143. As obras construídas com a participação financeira dos consumidores (art. 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.

Da mesma forma a Resolução nº 414/2010 da ANEEL, com base nas disposições contidas no art. 14, §1º da Lei Federal nº 10.438/2002, estabelece que “*os pedidos de nova ligação ou aumento de carga dos consumidores*” que forem realizados à custa da concessionária, com eventual participação financeira do consumidor, devem ser “*incorporadas ao Ativo Imobilizado*” da concessionária distribuidora (artigos 42 a 51).

Por tudo que foi exposto, com base no Parecer exarado pela PGE/PROFIS (2014.528135-0 - fls. 892/893), acolhido pela Procuradora Chefe da PROFIS (fl. 894) e devidamente chancelado pela Procuradora Geral do Estado em exercício (fl. 895), com base na linha de entendimento de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, em especial a Decisão contida no julgamento do RESP 791.334/MG e 754.717/MG, me coaduno com o posicionamento de que as operações objeto da autuação, de incorporação de linhas de distribuição construídas com ônus do consumidor, ao ativo imobilizado da empresa distribuidora de energia elétrica (COELBA), por força de lei, não se caracteriza como um negócio jurídico de doação.

Consequentemente não havendo causa de exigir ITD, deve ser reformada a Decisão recorrida de Procedente para Improcedente o Auto de Infração.

Deixo de apreciar o pedido de cancelamento ou redução da multa em razão da perda de objeto.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298922.0010/13-7, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS