

**PROCESSO** - A. I. Nº 269095.0001/11-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
**RECURSOS** - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão CJF nº 0095-11/15  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/12/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0311-11/17

**EMENTA:** ITD. 1. DOAÇÕES. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** REDES ELÉTRICAS. INFRAÇÃO 1. **b)** PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DO CONSUMIDOR NA CONSTRUÇÃO DE REDES ELÉTRICAS. INFRAÇÃO 2. 2. GUIA DE INFORMAÇÃO DE DOAÇÕES. FALTA DE APRESENTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. INFRAÇÃO 3. O ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos) foi lançado nos dois tópicos do presente lançamento de ofício. O primeiro em razão do repasse da rede elétrica do consumidor para a concessionária e o segundo em virtude da transferência de dinheiro a título de participação financeira do consumidor. Em ambos os casos, não existe o ânimo de doar. A transmissão dos bens não ocorre como resultado de ato espontâneo e liberalidade do suposto doador, mas sim por força legal. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Representação Fiscal proposta pela PGE/PROFIS (fls. 574 a 578), com respaldo no artigo 113, § 5º, I do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), objetivando o julgamento pela improcedência do Auto de Infração, lavrado no dia 05/12/2011 para exigir crédito tributário no montante de R\$181.702,78, sob a acusação do cometimento de três irregularidades, assim discriminadas por esta Câmara no Acórdão CJF nº 0095-11/15 (fls. 454 a 466), *in verbis*:

*"1. Falta de recolhimento de ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), relativo à doação de redes elétricas, no período de janeiro a dezembro de 2006, compostas por postes, cabos, transformadores e demais instalações e equipamentos, em que o autuado figura como donatário, conforme contratos de doação de rede elétrica anexados ao Auto de Infração a título de exemplo, sendo os valores utilizados na composição da base de cálculo extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil no 222.031.4010 da rubrica “Imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções Destinadas aos Serviços Concedidos”. Imposto lançado: R\$57.917,26.*

*2. Falta de recolhimento de ITD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), relativo a doações que foram feitas ao autuado a título de “Participação Financeira do Consumidor” no período de janeiro a dezembro de 2006, em que o consumidor efetua doação de bens e valores para a concessionária de energia e esta se obriga a construir a rede de energia, sendo os valores utilizados na composição da base de cálculo extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil no 222.031.3010 da rubrica “Imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor”. Imposto lançado: R\$123.547,26.*

*3. O contribuinte cometeu infração à legislação do ITD, correspondente ao descumprimento da obrigação de declarar através de Guia de Informação de 2006, a operação de doação sujeita ao pagamento de ITD. Multa valor fixo: R\$238,26”.*

O julgamento de segunda instância, por maioria, em apreciação de Recurso Voluntário, ocorreu

no dia 14/04/2015 (Acórdão CJF nº 0095-11/15, de fls. 454 a 466), nos seguintes termos:

**"VOTO**

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

*Não merece reparo a Decisão de base.*

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

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

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

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

*Lei nº 4826/89:*

*Art. 5º São contribuintes do Imposto:*

*(...)*

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

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

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

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

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

*Ademais, trata-se de tributo estadual, detendo a Bahia competência para legislar sobre o tema. E, para dirimir quaisquer possíveis dúvidas remanescentes sobre a questão, devendo este contencioso ater-se à observação do disposto no §1º do artigo 2º da Lei do ITD (Lei nº 4826/89), tem-se que:*

*Lei nº 4826/89:*

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

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

*Assim, embora exista a estipulação da condição de fazer, seja pagar, construir, doar, enfim, para o recebimento*

da energia elétrica, houve a doação ao recorrente, consoante comprovam os documentos deste processo. Observo que o contribuinte não nega a realização das operações objeto da ação fiscal, apenas resiste a atribuir-lhes o caráter de doação.

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

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

Lei no 4.826/89:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Lei no 4.826/89:*

*Art. 13-A. - As multas previstas no art. 13 serão reduzidas nos seguintes percentuais: (O art. 13-A foi acrescentado pela Lei no 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, efeitos a partir de 28/12/12)*

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

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

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

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

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

*Resta verificar a possibilidade de exclusão da multa objeto da imputação 3. O contribuinte entende que a penalidade deveria ser excluída porque o acessório segue a sorte do principal e, em não existindo, como*

*defende, a doação, não haveria necessidade da emissão de Declaração de Doação em Guia de Informação.*

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

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

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

*Lei no 4.826/89:*

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

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

*(destaques nossos)*

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

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

#### **VOTO DIVERGENTE**

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

*Inicialmente verifico que as infrações 1 e 2 decorrem da mesma situação, diferenciando-se, apenas, no seu objeto, “contrato de doação de rede” e “participação financeira do consumidor”, razão pela qual as analisarei conjuntamente.*

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

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

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

*Assim dispõe o art. 538 do Código Civil Brasileiro:*

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

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

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

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

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

*Art. 143. As obras construídas com a participação financeira dos consumidores (arts. 140 e 142) serão incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas, creditando-se a contas especiais as importâncias relativas às participações dos consumidores, conforme legislação em vigor.*

*Desta forma, assiste razão ao Recorrente quando aduz que não resta configurado o elemento subjetivo da doação, haja vista que existe uma determinação legal que obriga essa incorporação pelo fato de ser inviável o consumidor continuar como proprietário das linhas, quando estas são destinadas a conduzir a energia elétrica fornecida pela concessionária.*

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

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

*A vontade livre de doar é absolutamente necessária à configuração do contrato, sendo que, na sua falta, não há que se falar de doação, como esclarece J. M. CARVALHO SANTOS:*

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

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

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

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

*1. Não há configuração de doação no ato que incorpora ao ativo imobilizado das empresas concessionárias de energia elétrica, por força de lei, as linhas de distribuição que foram constituídas com ônus para os consumidores rurais.*

*2. Inexistência de lei tributando esse negócio jurídico tipicamente administrativo. 3. Homenagem ao princípio da legalidade tributária.*

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

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

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

Consta, da Representação de fls. 574 a 578, que foi revista a orientação originalmente firmada pela Procuradoria do Estado de incidência do ITD sobre as operações em análise.

Um dos elementos indispensáveis para a configuração de uma doação é o ânimo de doar, isto é, de transferir a outrem bens ou direitos por mera liberalidade e, de outro lado, a intenção de receber a liberalidade de forma espontânea, e não obrigatória.

A Resolução ANEEL nº 414/2010 impõe ao consumidor a obrigação de entregar à distribuidora de energia as benfeitorias porventura realizadas às suas expensas, introduzindo-se com isso uma obrigação mista de fazer e dar.

Desta maneira, conclui a PGE/PROFIS que não há incidência de ITD e requer seja julgado improcedente o Auto de Infração.

## VOTO

Em razão de espelhar entendimento que tende a restar pacificado neste Conselho, peço licença para balizar-me no Voto proferido pelo n. conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel ao relatar o

Recurso Voluntário à Decisão de primeira instância atinente ao Auto de Infração nº 298922.0013/13-6, no qual, sob idênticas imputações, figurou como sujeito passivo o contribuinte ora recorrido.

O ITD (Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos) foi lançado em dois dos três tópicos do presente lançamento de ofício. O primeiro em razão do repasse da rede elétrica do consumidor para a concessionária e o segundo em virtude da transferência de dinheiro a título de participação financeira do consumidor.

O tema em lide também foi apreciado por esta Câmara no Acórdão CJF nº 0037-11/17, de relatoria do i. conselheiro Eduardo Ramos de Santana, por meio do qual se chegou à concepção de que, em ambos os casos (infrações 01 e 02), não existe o ânimo de doar. A transmissão dos bens não ocorre como resultado de ato espontâneo e liberalidade do suposto doador, mas sim por força legal (art. 143 do Decreto nº 41.019/1957).

*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.*

Segundo a Resolução nº 414/2010 da ANEEL, que tem fundamento no art. 14, §1º da Lei Federal nº 10.438/2002, as ligações com aumentos de carga decorrentes de pedidos de consumidores, atendidos às custas da concessionária, com eventual participação financeira desses últimos (consumidores), resultam em incorporação dos bens ao ativo imobilizado da distribuidora (artigos 42 a 51).

Inexistente a liberalidade, como bem colocou o ministro José Delgado no RESP Nº 791.334 - MG (2005/0175175-0). Os fatos em tela são específicos do sistema de eletricidade e estão enquadrados no conceito de negócio jurídico administrativo, mais especificamente, incorporação de bens à concessionária por força legal.

Alinho-me com o posicionamento externado no Voto discordante da Decisão de segunda instância no sentido de que “*a improcedência das infrações 1 e 2 reflete diretamente na infração 3, pois diante da inocorrência da doação, não houve a infração à legislação do ITD, pois não há operação de doação para ser declarada, razão pela qual a infração 3 também é improcedente*”.

Em face do exposto, voto pelo ACOLHIMENTO da Representação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a Representação proposta e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269095.0001/11-7**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

PAULA GONÇALVES MRRIS MATTOS – REPR. DA PGE/PROFIS