

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão: 2.207/00/CE  
Recursos de Revisão: 40.60100887-54 - 40.60100888-35 - 40.60100889-16  
40.60100890-92  
Recorrente: Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Advogado: Paulo Henrique Guerra Simões/Outros  
PTA/AI: 15.000000359-37 - 15.000000360-11 - 15.000000362-75  
15.000000364-37  
Inscrição Estadual: 062.002160.00-57 (Recorrente)  
Origem: AF/ Belo Horizonte  
Rito: Ordinário

---

***EMENTA***

**ITCD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Falta de recolhimento do imposto referente às doações a título de Participação do Consumidor. Manutenção das exigências conforme decisão recorrida. Recursos de Revisão não providos. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação (ITCD), relativo às doações que lhe foram feitas, a título de participação do Consumidor, no período de janeiro a novembro/94.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14.125/00/3ª, pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências fiscais de ITCD e Multa.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, os Recursos de Revisão constantes dos autos, requerendo, ao final, os seus provimentos.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 299 a 308, opina pelo não provimento dos Recursos de Revisão.

---

***DECISÃO***

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84 e atualizada pelo Decreto n.º

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

40.380/99, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

A decisão recorrida manteve integralmente as exigências formalizadas nos Autos de Infração, relativo a falta de recolhimento do Imposto Sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação – ITCD, em decorrência de doações que foram feitas à Recorrente, a título de “Participação do Consumidor”, no período de Janeiro a Novembro de 1994, conforme demonstrativos anexos ao AIs.

As autuações em análise, referem-se a transmissão de propriedade de valores ou bens, havidos entre a Recorrente e o consumidor, quando este solicita a ligação de energia elétrica e é necessária a extensão, modificação ou melhoramento da rede de distribuição.

Após intimação efetuada pelo Fisco, a Autuada apresentou os valores líquidos mensais recebidos em 1.994 a título de “participação do consumidor” nas construções/ampliações de redes de distribuição de energia elétrica.

Trata-se de recebimento usual, conforme se depreende dos contratos anexados por amostragem, de fls. 239 a 252, onde apenas uma parcela, intitulada “rentabilidade”, é assumida pela Autuada, empresa de economia mista.

Após a execução das obras por empreiteiras cadastradas e habilitadas, a rede construída é doada pelos consumidores à Recorrente (CEMIG), conforme revelam os documentos anexados por amostragem às fls.234 a 236 e 247 dos autos, cujas instalações são incorporadas ao seu sistema elétrico.

O Fisco entende que tal “participação do consumidor” trata-se de doação, o que sujeita a empresa autuada, na condição de donatária, ao pagamento do ITCD, conforme redação do inciso II do artigo 2º da então vigente Lei nº 9.752/89.

Após decisão da 3ª Câmara deste Egrégio Conselho, que lhe foi desfavorável, a Autuada, ora Recorrente, apresenta suas razões para a reforma da r. decisão, já sintetizadas mais acima.

Para melhor análise da questão em lide, em princípio, torna-se necessário rever alguns pontos acerca do aspecto material da hipótese de incidência do ITCD, considerados norteadores de nossa conclusão.

Sabe-se que o Direito Tributário é um Direito de superposição, incidindo, no caso do ITCD, sobre atos e fatos jurídicos regrados pelo Direito Civil.

Nesse sentido, o Código Civil Brasileiro, dispondo sobre DOAÇÃO no art.1.165, a conceitua da seguinte forma:

“Art.1.165 - **Considera-se doação** o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, **transfere do seu patrimônio** bens ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vantagens, para o de outra, que os aceita." (destacamos)

Do preceito supra, depreende-se que a doação pressupõe a transferência de alguma coisa ou vantagem de um patrimônio, que fica desfalcado, para um outro, que se enriquece.

No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido de Direito Público, patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.

No Direito Tributário, recorde-se que a CF/88 atribuiu aos Estados a competência para instituir imposto sobre a transmissão não onerosa, incluindo-se a doação, prescrevendo o seguinte:

"Art.155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - **Transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens** ou direitos;" (destacamos)

Logo, por força do preceito constitucional supra, pode-se identificar o aspecto material da incidência do tributo questionado, o qual encontra-se representado pelo núcleo do verbo transmitir associado aos complementos bens e direitos.

Transmissão, na linguagem do Direito Civil, designa a transferência de coisas, ou a cessão de direitos, em virtude do que, coisas, ou direitos, se transmitem, ou se transferem de dono ou titular.

Na Legislação Mineira a matéria foi contemplada na Lei 9.752, de 10 de Janeiro de 1.989, vigente à época dos fatos, que contempla no Inciso II do art. 2º, a incidência do ITCD na doação de quaisquer bens ou direitos.

Feitas estas considerações, e da análise da documentação constante nos autos, pode-se concluir que as obras realizadas pelo consumidor, são transmitidas de forma não onerosa à Recorrente, caracterizando-se assim o fato gerador do ITCD. A liberalidade do ato se sobressai nas expressões "**é do meu interesse doar a CEMIG a rede a ser construída**", "**Informamos que as redes a serem construídas serão doadas à CEMIG**" (destacamos), contida nos documentos anexados por amostragem, respectivamente, às fls.234 a 236 e 247 dos autos.

Conforme se observa a transmissão das obras antecede à incorporação de que trata o art. 143 do Regulamento de Energia Elétrica (aprovado pelo Dec.41.019/57), não tendo esta o condão de descaracterizar o fato gerador como quer a Recorrente.

Não obstante constituir-se a doação num ato jurídico bilateral estabelecido pelas vontades do doador e do donatário, trata-se de um contrato unilateral, onde se sobressai a figura do *animus donandi*, ou seja, a vontade de doar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entre os tipos de doação temos a chamada doação modal ou com encargo, a qual, segundo Caio Mário da Silva Pereira, vem a ser “aquela que, sem prejuízo do *animus donandi*, contém imposição de um dever ao donatário(...)” (Instituições de Direito Civil, Rio de Janeiro, Forense, 1.993, vol. III, p. 174)

Segundo os ensinamentos de Arnaldo Wald, “ o encargo não suspende a realização da doação, criando apenas uma obrigação para o beneficiário(...)” Não é um contrato bilateral e oneroso. “A desproporção existente normalmente entre o encargo e a doação e o *animus donandi* que inspira esta última não permitem todavia tal interpretação. Evidentemente se o encargo tiver valor superior à doação, já não estaremos no domínio das liberalidades e nos encontraremos perante um outro contrato(...).Sempre todavia que a liberalidade for superior ao encargo, teremos, nessa proporção, uma doação.” (Contratos e Obrigações, São Paulo, R.T., 1.987, p. 231)

Isso posto, entendemos que os atos praticados pelos consumidores tratam-se de doações modais ou com encargo, correspondendo este à disponibilização da energia elétrica, viável após as construções/ampliações das redes de distribuição.

Ressalte-se que os consumidores sujeitam-se ao pagamento normal de tarifa pela utilização da energia elétrica.

Mesmo à luz do disposto no artigo 143 do Regulamento dos Serviços de Energia Elétrica (aprovado pelo Decreto nº 41.019/57), transcrito às fls. 290, que dispõe a respeito da incorporação das obras construídas com participação financeira dos consumidores aos bens e instalações das concessionárias, entendemos terem ocorrido doações, conforme bem delineado pela r. decisão, ora recorrida.

Quanto ao fato de que os bens e instalações ora em discussão seriam de titularidade da União, primeiramente devemos transcrever o artigo 44 do Regulamento acima :

“Art. 44 - A propriedade da empresa de energia elétrica em função do serviço de energia elétrica compreende todos os bens e instalações que, direta ou indiretamente, concorram, exclusiva e permanentemente para a produção, transmissão, transformação ou distribuição de energia elétrica.”

A seguir cabem importantes considerações da doutrina concernentes à chamada reversão, onde resta claro que somente após esta se concretizar, com a extinção do contrato de concessão, os bens e instalações a ela afetos incorporar-se-ão ao poder concedente, no caso a União, mesmo que não preexistentes a tal contrato.

Enquanto tal fato, futuro e incerto, não ocorrer, referidos bens e instalações pertencem à concessionária.

Segundo Lúcia Valle Figueiredo, reversão “é a incorporação dos bens da concessionária ao patrimônio do concedente, ao cabo da concessão, seja qual for a

hipótese da extinção.” ( Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 1.995, p. 69 )

Para Maria Sylvia Zanella di Pietro, “em qualquer caso de extinção de concessão, é cabível a incorporação, ao poder concedente, dos bens do concessionário necessários ao serviço público, mediante indenização; é o que se denomina de reversão, a qual encontra seu fundamento no princípio da continuidade do serviço público.” ( Direito Administrativo, São Paulo, Atlas, 1.995, p. 245 )

Diogo de Figueiredo M. Neto assim preleciona a respeito da reversão : “Expirado o prazo da concessão, os bens vinculados ao serviço se integram ao patrimônio público. É solução normal do contrato. Os bens afetos ao serviço público são de domínio resolúvel, enquanto no patrimônio privado do concessionário. O advento do termo do contrato ou, se o caso, o implemento de condição resolutiva, devolve o domínio dos bens afetados ao Poder Concedente, com ou sem indenização, conforme tenha ocorrido ou não a amortização do capital investido pelo concessionário, na forma do contratado.” ( Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Forense, 1.999, 3ª tiragem, p. 337 )

José Cretella Júnior, ao abordar a reversão na concessão, destaca : “É o instituto de direito público mediante o qual, expirado o prazo da concessão, volta automaticamente para o domínio do Estado todo o material de instalação, bem como os bens públicos, temporariamente cedidos ao concessionário(...).A reversão dos bens do domínio público é indiscutível, operando-se de maneira automática; pertenciam e continuam a pertencer ao Estado; foram cedidos a título precário, condicionados ao funcionamento do serviço público e, extinto o prazo deste, reverterem aqueles bens ao seu único dono.(...)As obras ou melhorias introduzidas pelo concessionário, são retiradas ou se a Administração determinar, abandonadas em seu benefício. É freqüente, entretanto, que a lei ou cláusulas expressas da concessão estabeleçam a reversão de todos ou parte dos bens da concessionária à Administração concedente, com ou sem indenização ao concessionário. Neste caso, o concessionário é obrigado a manter em bom estado os bens afetados ao serviço, podendo a Administração empenhar-se para que esse objetivo seja atingido(...).” ( Dicionário de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Forense, 1.978, p. 475 )

Segundo Celso Ribeiro Bastos, “a extinção da concessão do serviço público implica a chamada reversão, consistente na passagem dos bens afetados à prestação do serviço público para as mãos do poder concedente. É este um instrumento típico do contrato de concessão de serviço público, e o seu fundamento consiste no fato de que, durante toda a concessão, o concessionário receberia amortização dos bens havidos para efeito de desempenho ou de prestação do serviço público. Ou seja, a remuneração pela tarefa para o concessionário já compreende, além do devido ao serviço, inversões graduais do domínio dos bens, de tal forma que no final do contrato é de justiça que estes bens passem para as mãos do Poder Público. O concessionário já não tem legitimidade para exercer o domínio sobre tais bens, uma vez que já foram amortizados durante a existência do serviço.” ( Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Saraiva, 1.994, p. 179 )

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o mesmo jurista acima, “os bens públicos são fundamentalmente da Administração centralizada e da descentralizada autárquica, que é a que se vale de um regime de direito administrativo. Em sentido lato, constituem também patrimônio público os bens das entidades paraestatais (empresas públicas, sociedades de economia mista), (...).” ( op. cit., p. 306 )

Outros juristas entendem que tais bens sequer sejam bens públicos em sentido lato, como a já mencionada Lúcia Valle Figueiredo, que transcreve em sua obra já citada, p. 358/359, trecho de artigo da lavra do procurador do Estado de São Paulo Elival da Silva Ramos, in “Aspectos gerais do patrimônio imobiliário do Poder Público”, cadernos FUNDAP 17 : “Nos termos em que estão situados perante a nossa lei civil, os bens públicos pressupõe sempre a titularidade de uma pessoa jurídica de Direito Público. Ora, as sociedades de economia mista, as empresas públicas e as fundações governamentais são entidades com personalidade jurídica de Direito Privado, sujeitando-se ao regime jurídico privatístico em suas relações com terceiros (art. 173, § 1º da Constituição). Por outro lado, embora muitos dos bens que a elas pertencem sejam oriundos da Administração Centralizada, sendo usual a cláusula estatutária de reversão de seu patrimônio à entidade-mãe, na hipótese de sua extinção (cláusula, essa, que se pode entender implícita), **o fato é que, enquanto existente a empresa ou fundação, não se confunde o seu patrimônio com o da Administração-geradora.**”(destacamos)

A mesma autora também menciona que “às empresas estatais não se poderá imputar a essencialidade do regime jurídico consubstanciada pela inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade(...)” ( op.cit., p. 359 )

O próprio contrato de concessão anexado aos autos ( nº 005/97 – CEMIG – Área Oeste ), de fls. 194 a 217, separa os bens vinculados à concessão dos bens da União, conforme quinta subcláusula da cláusula oitava :

“A Fiscalização contábil abrangerá :

(...)

III - o exame do cadastramento e controle patrimonial dos bens vinculados à concessão;

IV - o exame do controle dos bens da União sob administração do concessionário;

(...)”

Cabe também observar que a Lei nº 8.666/93, que estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, compras, alienações e locações, não exige autorização legislativa para a alienação de bens imóveis das empresas públicas e das sociedades de economia mista, conforme inciso I do artigo 17.

Por outro lado, o processo especial de execução contra a Fazenda Pública, previsto no artigo 100 da C.F./88 e artigos 730/731 do CPC, aplica-se às entidades de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direito público, conforme § 1º daquele, não alcançando as empresas públicas e as sociedades de economia mista, pessoas jurídicas de direito privado, cujos bens, assim, sujeitar-se-iam à penhora.

Não podemos aqui deixar de transcrever os §§ 1º e 2º do artigo 173 da C.F./88 :

“§ 1º A empresa pública , a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”

Isso posto, independentemente de os bens e instalações objeto da presente autuação tratarem-se de bens públicos (em sentido lato ou estrito) ou bens privados, o certo é que, de acordo com as explanações acima, pertencem à CEMIG, concessionária, e não à União, poder concedente. Os documentos anexados às fls.237 e 238 revelam que a Recorrente explora economicamente a rede de distribuição para realização de outros objetivos, como se fosse bens privados, na medida de seus interesses.

Sobre o patrimônio das Sociedades de Economia Mista, entre as quais se enquadram a Recorrente, o Professor Hely Lopes Meirelles nos ensina o seguinte: “ O patrimônio das sociedades de economia mista é formado com bens públicos e subscrições particulares. Quanto aos bens públicos recebidos para integralização do capital inicial e os havidos no desempenho das atividades estatutárias, na parte cabente ao poder público, continuam sendo *patrimônio público*, mas com destinação especial, sob administração particular da entidade a que foram incorporados, para realização dos objetivos estatutários.” (Direito Administrativo Brasileiro – Ed. Malheiros - 18ª Edição, p.334)

Quanto à contestação do feito fiscal baseada na imunidade recíproca, prevista na alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da C.F./88, não se sustenta exatamente pelo fato de os bens e instalações pertencerem à Autuada, sociedade de economia mista, o que vem de encontro também com a disposição contida no § 2º do mesmo artigo, atinente somente a autarquias e fundações públicas.

Por sua vez, o disposto no § 3º também demonstra o errôneo entendimento da Autuada :

“§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (...).”

Mizabel Abreu Machado Derzi, após revisar e complementar grande obra do eminente jurista Aliomar Baleeiro, ensina que “a imunidade recíproca não se estende aos serviços públicos concedidos (...) e não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo (...)” ( Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, Forense, 1.997, p. 295/296 )

Em relação à imunidade prevista no § 3º do artigo 155 da C.F./88, sendo certo que não incide o tributo em questão, ITCD, sobre operações relativas a energia elétrica, também não assiste razão à Recorrente.

Quanto ao enquadramento da “participação dos consumidores” em conta do passivo exigível a longo prazo, trata-se de tecnicidade contábil, advinda da possibilidade de ocorrer a reversão, e que, de acordo com as notas explicativas contidas no “Relatório da Administração da CEMIG”, publicado no “Estado de Minas”, de 20-4-99, não deve ser considerada como exigibilidade para fins de determinação de indicadores econômico-financeiros.

Devemos destacar aqui o CTN, cujo artigo 118 dispõe :

“Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se :

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Sendo assim, o enquadramento em questão não pode suplantar a constatação da ocorrência da doação, fato gerador do ITCD.

Em relação à suposta falta de autorização legal para as Prefeituras Municipais doarem bens, em suas atuações como consumidoras, devemos mencionar que os contratos anexados por amostragem, de fls. 248 a 250, denotam o seguinte :

- o interesse público mostrou-se evidente;
- a licitação era inexigível, face apenas a Recorrente poder atender as necessidades daqueles entes públicos;
- a autorização legislativa somente é exigida no caso de bens imóveis, conforme o já mencionado inciso I do artigo 17 da Lei 8.666/93, e os bens em questão, ou são considerados móveis, por poderem ser removidos sem deterioração em sua substância ou forma, ou imóveis por acessão intelectual, os chamados pertenças, passíveis de mobilização em qualquer tempo ( artigos 43 III, 45 e 47 do Código Civil );



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entendendo-se, de outro modo, que as autorizações em questão se faziam necessárias, a Recorrente apenas alegou que elas não existiriam;

- de toda forma, também deve prevalecer o acima transcrito artigo 118 do CTN, sendo cabível, se fosse o caso, a devida responsabilização dos agentes que motivaram os atos, além de indenização, se comprovado algum dano.

Finalmente, cumpre ressaltar que, tendo em vista a superveniência da Lei nº 12.426, de 27-12-96, e seu respectivo Regulamento (Decreto nº 38.639, de 4-2-97), existe a possibilidade de que a penalidade exigida seja menos severa do que a prevista na Lei nº 9.752/89, dependendo, porém, da data de liquidação do crédito tributário.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento aos mesmos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Lúcia Maria Bizzoto Randazzo (Revisora), Antônio César Ribeiro, Aparecida Gontijo Sampaio e João Inácio Magalhães Filho.

**Sala das Sessões, 20/10/00.**

**Enio Pereira da Silva  
Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia  
Relator**

LFCT/EJ/H