



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.007045/2010-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.181 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente MINERAÇÃO SANTO EXPEDITO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IRPJ. REAVALIAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. TRATAMENTO FISCAL. O artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, revogado pela Medida Provisória nº 232, de 30.12.2004, convertida na Lei nº 11.119, de 25.05.2005, que estabelecia que não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica, pressupõe que este ato não envolva transação que resulte na alienação de ativos, pois se assim for o ágio só pode ser deduzido pelo adquirente, observados os pressupostos para tal. Ocorrendo alienação de ativo a amortização do ágio somente pode ser deduzida pelo adquirente nos casos em que o fundamento deste estiver alicerçado em laudo que demonstre a expectativa de rentabilidade futura.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório o voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Conforme auto de infração de fls. 257 e seguintes, trata-se de exigência de crédito tributário decorrente da alienação de ganho de capital em face de alienação de ativo permanente, com fatos geradores nas seguintes datas:

Fato gerador	Valor tributável	Multa
31-12-2005	13.506.211,78	75%
31-12-2005	6.559.111.78	75%
31-12-2005	6.559.111.78	75%

A descrição dos fatos encontra-se no termo de verificação fiscal de fls. 228 a 256, com enquadramento legal no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718, de 1998, e artigos 247, 248 e 251, parágrafo único e, 418 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, normas estas que possuem a seguinte redação:

Lei nº. 9.718, de 1998.

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

...

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o artigo 2º, excluem-se da receita bruta:

...

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Decreto 3.000, de 1999.

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 6º).

...

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, artigo 18, e Lei nº 9.249, de 1995, artigo 4º).

...

Art. 251. *A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 7º).*

Parágrafo único. *A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, artigo 25).*

...

Art. 418. *Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 31).*

§ 1º *Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 31, § 1º).*

§ 2º *O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.*

Segundo consta à fl. 239, as fotocópias dos contratos sociais e alterações contratuais dos contribuintes Mineradora Santo Exedito Ltda, TGM Participações Ltda e Terra Goyana Mineradora Ltda, foram analisadas e podem ser demonstradas com o seguinte quadro:

Em 28-05-2004	Publicado no Diário Oficial alvará autorizando a empresa Terra Goyana Mineradora LTDA a pesquisar minério de alumínio, pelo prazo de 03 anos, a contar de 23/12/2002, em área de titularidade da empresa Bamissa-Barro Terra Goyana.
Em 01-06-2004	Em 01-06-2004 a empresa Bamissa-Barro Terra Goyana Mineradora Ltda cede à empresa Terra Goyana Mineradora Ltda o direito de Autorização de Pesquisa de minério de alumínio na área antes indicada.
Em 19-07-2005	Tem-se a terceira alteração contratual da Mineradora Santo Exedito, anteriormente denominada Barro Vermelho. Registra a fiscalização que a empresa Terra Goyana detém R\$ 4.996,00 do capital social da Mineradora Santo Exedito, cujo capital é de R\$ 5.000,00.
	A empresa Terra Goyana aumenta sua participação na empresa Santo Exedito cujo capital social passou para R\$ 48.962,00.

Em 26-07-2005	A alteração aqui referida deu-se mediante a subscrição de 43.962 quotas pela sócia TERRA GOYANA MINERADORA LTDA, sendo integralizadas, com ativo avaliado em R\$ 43.962,00, conforme laudo de avaliação a valor contábil confeccionado nos termos do Art. 8º da Lei nº 6.404/76, registrado na contabilidade da subscritora, referente a prerrogativa de utilização dos direitos minerários pertencentes a mesma, conforme consta no processo do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM nº 860.260/04, através de concessão do Alvará Pesquisa nº 5.182 de 28/05/2004, publicado no Diário Oficial da União nº 104 de 01/06/2004, relativo a autorização de pesquisa de minério de alumínio, em uma área de 904 hectares localizadas no Município de Barro Alto e Santa Rita do Novo Destino, Estado de Goiás".
---------------	---

Em 03-08-2005	Constituída a empresa TGM Participações Ltda, com capital social assim distribuído:			
	Sócios	Nº quotas	valor	%
	Marcos de Alencastro Curado	1	1,00	0,10
	André Alencastro Curado	1	1,00	0,10
	José Lincoln Gambier Costa	1	1,00	0,10
	Luiz Antônio Vessani	1	1,00	0,10
	Terra Goyana Mineradora Ltda	996	996,00	99,60
Total	1.000	1.000,00	100,00	

Em 13-09-2005	Primeira alteração contratual na empresa TMG. A sócia Terra Goyana Mineradora Ltda, subscreve e integraliza 253.076.000 quotas no valor unitário de R\$ 1,00 mediante avaliação a valor de mercado conforme laudo de avaliação emitido pela Deloitte Touche Consultores Ltda, de 48.958 quotas que a empresa Terra Goyana Mineradora Ltda, detinha na empresa Mineradora Santo Expedito Ltda. Com essa alteração contratual, o capital social passa de R\$ 1.000,00 para 253.077.000,00, pelos sócios e assim distribuídos:			
	Sócios	Nº quotas	valor	%
	Marcos de Alencastro Curado	1	1,00	0,4
	André Alencastro Curado	1	1,00	0,4
	José Lincoln Gambier Costa	1	1,00	0,4
	Luiz Antônio Vessani	1	1,00	0,4
	Terra Goyana Mineradora Ltda	253.076.996	253.076.996,00	99,9999984
	Total	253.076.996	253.076.996,00	100,00

Em 03-10-2005	"Avaliação do acervo líquido da TGM, para fins de suportar a incorporação total de seu patrimônio na Mineradora Santo Expedito Ltda.
	Mineradora Santo Expedito Ltda 48.958,00
	Ágio - Mineradora Santo Expedito Ltda 253.027.042,00
	Provisão p/Manut.e Integridade do Patrimônio Líquido (166.997.848,00)
	Total do Ativo Permanente 86.079.152,00
OBS:	"O chamado ágio é decorrente da nova avaliação do direito de pesquisa de mineração R\$43.962,00"

Em 04-10-2005	A Mineradora Santo Expedito absorveu a totalidade do patrimônio da TMG Participações no valor de R\$ 86.079.152,00
Em 04-10-2005	TGM foi extinta.

Do termo de verificação fiscal ainda transcrevo o seguinte fluxograma contido no item 1.1.a da fl. 238 dos autos, com transações ocorridas entre empresas do mesmo grupo:

Apresentamos uma breve demonstração resumo em ordem cronológica dos fatos, e para facilitar o entendimento, vamos chamar de:

"A" - Terra Goyana Mineradora Ltda;

"B" - Mineradora Santo Expedito Ltda;

"C" - TGM Participações Ltda.

19/07/2005:

"A" - Investe R\$ 4.996,00 em "B", com "A" passando a ser dona de 99,92% do capital de 26/07/2005:

"A" - Investe R\$ 43.962,00 no capital de "B", integralizado com ativo avaliado em R\$ 43.962,00, referente a prerrogativa de utilização dos direitos minerários pertencentes a "A". Com essa transferência, "B" passou a ser o dono desse citado título. As quotas da empresa "A", na empresa "B", passou a ser de 48.958 quotas de capital, equivalente a 99,9920%) do capital de "B".

03/08/2005:

"A" - Constitui a empresa "C", com investimentos de R\$ 996,00, e participação de 99,60% das quotas de "C".

13/09/2005:

"A" - Usa a totalidade de suas quotas que detinha em "B", transferindo todas elas para "C", que foram utilizadas como aumento de capital de "C", com A liquidando sua participação em "B". A empresa "A" ficou sendo dona da empresa "C", e a empresa "C", ficou sendo a dona da empresa "B".

13/09/2005:

"A" - Solicita a reavaliação a preço de mercado de suas quotas que detinha em "C". Com base em laudo externo, a empresa "A", subscreve e integraliza R\$ 253.076.000,00. De 48.958 quotas que a empresa "A" detinha na empresa "B", com essa alteração contratual, fruto de valores oriundos de reavaliação a preço de mercado, o capital social da empresa "A", passa de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.077.000,00. , B".

03/10/2005:

Os sócios quotistas da empresa "C", nomeia uma organização contábil independente, para proceder à avaliação do acervo líquido da em empresa "C". Em 30/09/2005, é levantado um balanço patrimonial da empresa "C", constituindo um Ágio de R\$ 253.027.042, 00 para a empresa "B", e uma provisão p/ manutenção e integridade do patrimônio Líquido, no valor de R\$

166.997.848,00, ficando na empresa " C " um patrimônio líquido de R\$ 86.079.152,00.

14/10/2005:

"B" - Firmou um contrato de "cessão e transferência parciais dos direitos de pesquisa mineral", no valor de US\$ 60.000.024,00 a ser recebidos da seguinte forma: US\$ 12.000.000,00 a título de sinal e princípio de pagamento, em três parcelas: A primeira, no valor de US\$ 6.000.000,00 em 14/10/2005; a segunda no valor de US\$ 3.000.000,00 em 12/11/2005; e a terceira, no valor US\$ 3.000.000,00 no dia 15/12/2005. Os restantes US\$ 48.000,024 serão pagos em 72 (setenta e duas) parcelas mensais, com a primeira parcela a vencer em 16/01/2006 e a septuagésima segunda e última, em 15/12/2011. No período 2005, essa foi à única receita registrada da empresa "B".

A notificação do lançamento deu-se em 01-09-2010 (fl. 256). Apresentada impugnação, a DRJ, por meio do acórdão de fl. 330, julgou procedente o lançamento. A decisão recorrida possui a seguinte ementa:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO. ELIMINAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Operações de reorganização societária, envolvendo empresas do mesmo grupo, em prazo inferior a três meses, com utilização de "empresa veículo", que culminaram na transferência de ágio, decorrente da reavaliação de ativo que posteriormente seria objeto de cessão e transferência onerosa, neutralizando por completo a tributação que seria auferida em ganho de capital, caracteriza situação de ausência de propósito negociai, e, portanto, sem nenhuma eficácia perante o Fisco. Cabível, portanto, lançamento de ganho de capital, que tomou por base o valor contábil do bem que estava registrado antes das operações que engendraram a percepção indevida do ágio pela contribuinte.

CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

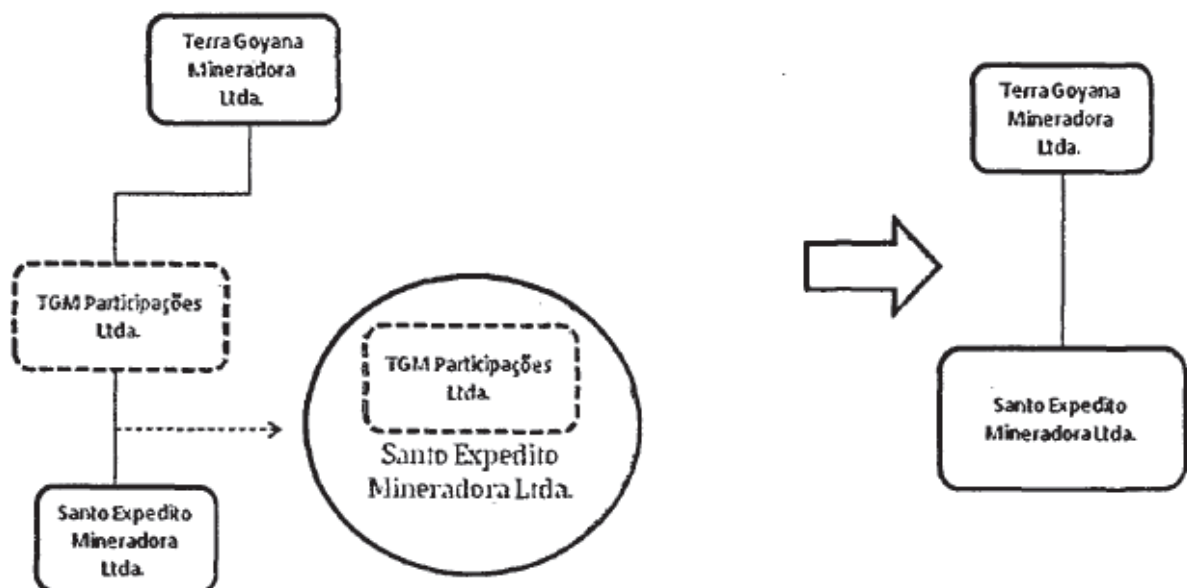
Aplica-se à CSLL o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável

Em 10-03-2011 a parte interessada foi intimada da decisão antes referida (fl. 252) e em 07-04-2011 protocolizou o recurso de fls. 353 e seguintes sustentando a insubsistência do lançamento com base nos seguintes fundamentos:

I) Ao aportar capital na TGM Participações Ltda., com ações a valor de mercado que possuía na empresa Santo Exedito Mineradora Ltda, a Terra Goyana Mineradora Ltda. apurou resultado positivo, o qual teve sua tributação diferida por força do art. 36, da Lei nº 10.637, de 2002. Dessa forma, o Balanço Patrimonial da TGM Participações Ltda. passou a ser assim demonstrado:

Balancete Patrimonial		SALDO CONTABIL.
ATIVO		
Circulante		
Caixa		1.000,00
Permanente		
Investimentos		
Mineradora Santo Expedito Ltda.		46.956,00
Agio - Mineradora Santo Expedito Ltda.		253.027.042,00
Provisão p/ Manut. E Integridade do Pat. Líquido		(166.997.848,00)
Total do Ativo Permanente		86.079.152,00
Total do Ativo		86.079.152,00
PASSIVO		
Patrimônio Líquido		
Capital Social		253.077.000,00
Prejuízo Acumulados		(166.997.848,00)
Total do Patrimônio Líquido		86.079.152,00
Total Passivo		86.079.152,00

II) No dia 04/10/2005, a Mineradora Santo Expedito Ltda incorporou integralmente a sua controladora TGM Participações Ltda., configurando neste ato uma incorporação reversa, sucedendo esta em todos os direitos e obrigações relacionadas aos bens vertidos ao seu patrimônio.



III) Que a narrativa dos fatos descrita à fl. 238 está equivocada. Não há reavaliação das quotas que a Terra Goyana Mineradora Ltda. possuía na TGM Participações Ltda., como afirmado pelo Senhor Auditor Federal, mas sim uma avaliação, a valor de mercado, das quotas que a Terra Goyana Mineradora Ltda. possuía na Mineradora Santo Expedito Ltda. A operação seria mais fidedignamente se assim tivesse sido descrita:

'A' - Solicita a avaliação a preço de mercado de suas quotas que detinha em 'B'

"Tanto é assim que, ao cabo da descrição, segue-se afirmando a Fiscalização: ...o capital social da Terra Goyana Mineradora Ltda., passa de R\$

1.000,00 para R\$253.076.000,00" onde se pode verificar facilmente - nos contratos sociais e na descrição do quadro societário e capital social pelo senhor auditor no próprio auto de infração - que a empresa cujo capital social soma R\$ 1.000,00 é a TGM Participações Ltda. e não a Terra Goyana Mineradora Ltda., que antes de gerado o ágio pelo aporte de capital, possuía capital social de R\$ 40.000,00."

IV – Sustenta que houve erro na identificação do sujeito passivo, **dado que a autuação recaiu sobre pessoa jurídica que de há muito não mais existe; logo, não é mais sujeita de direito** (falta-lhe capacidade jurídica), e, em consequência, **não tem capacidade de estar em juízo administrativo** (grifos no original).

IV.a) No caso concreto, conforme salientado, o que ocorreu foi uma avaliação, a valor de mercado, de bens pertencentes ao patrimônio da Terra Goyana Mineradora Ltda, os quais foram entregues à Mineradora Santo Expedito Ltda, para integralização do capital subscrito, razão pela qual, no dizer da própria fiscalização **"...o capital social da Terra Goyana Mineradora Ltda., passa de R\$ 1.000,00 para R\$253.076.000,00"**, em 13 de setembro de 2005, inclusive precedido do competente laudo de avaliação emitido pela **"Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda"** referido na Cláusula Primeira da Primeira Alteração Contratual Consolidada da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, da qual a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA era sócia (fls. 75/77);

V – Sustenta a recorrente que “os lançamentos constantes do Livro Diário nº 11 (período 01/01/2005 a 31/12/2005) aqui anexo (doc. 01), da TERRA GOYANA MINERADORA LTDA, confirmam que a mesma teve seu patrimônio reavaliado a valor de mercado, nos termos do art. 21, da Lei nº 9.249/95, passando seu capital social de R\$1000,00 (hum mil reais) para R\$253.077.000,00 (duzentos e cinquenta e três milhões, setenta e sete reais), em 13/09/2005, conforme demonstrado no Livro Razão (doc. 02):

TERRA GOYANA MINERADORA LTDA
DIARIO N° 11
PERIODO DE 01/01/2005 A 31/12/2005

TERRA GOYANA MINERADORA LTDA		R A Z A O				31/03/11
Período: de 01/01/05 a 31/12/05						
Codigo: 1.3.01.02.0002-2 Reduz.: 0006		Conta : MINERADORA STO EXPEDITO LTDA				PAG.: 1
LOTE	LANC	DATA	HISTORICO	DEBITOS	CREDITOS	SALDO
		19/07/05	TRANSPORTADO.....			0.00
0719	00001	19/07/05	VLR AQS 2499 QTS STO EXPEDITO	2,499.00		2,499.00
0719	00003	19/07/05	VLR AQS 2497 QTS STO EXPEDITO	2,497.00		4,996.00
0726	00003	26/07/05	VLR INCORP PROC 860.260/03	43,962.00		48,958.00
1004	00005	04/10/05	VLR TRANSF INVEST CONF CONTRAT	253,028,038.00		253,076,996.00
			A TRANSPORTAR.....			253,076,996.00

VI – Após fazer referência ao quadro acima, argumenta a recorrente que apenas posteriormente, mais precisamente em 03/10/2005, a MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA, ora recorrente, absorveu por incorporação o patrimônio líquido da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, que tinha por sócia a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA, no montante de R\$86.079.152,00 (oitenta e seis milhões, setenta e nove mil, cento e cinquenta e dois reais), nos termos do Protocolo e Justificação de Incorporação acostado às fls. 83/89 dos

presentes autos, consolidado através da sexta alteração contratual promovida pela MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA (fls. 90/93).

VII – Após transcrever o artigo 21 da Lei nº 9.249, de 1995, a recorrente argumenta que “o ganho de capital e por conseqüência, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no momento em que a empresa TERRA GOYANA MINERADORA LTDA **promoveu a avaliação, a preço de mercado, de bens pertencentes ao seu patrimônio**, do que resultou aumento de seu capital social, e não em momento posterior, em 14/10/2005, quando a recorrente firmou o instrumento particular de *"pacto adjeto oriundo de cessão e transferência parciais de direitos de título minerário"*, perante a *Companhia Brasileira de Alumínio*, equivocadamente nomeado pela Fiscalização como suposto nascimento da obrigação de natureza tributária.

VIII – Que o auto de infração é nulo visto que os fundamentos legais apontados não se aplicam ao caso concreto.

IX – Que é indevida a multa de ofício na sucessão;

X – Que no caso concreto não há o que se falar em simulação visto que a recorrente agiu à luz do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2003, vigente à época dos fatos, que assim prescrevia:

"Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§1º - O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou a baixa a qualquer título.

XI - Que no caso concreto não ocorreu a exclusão para a Terra Goyana Mineradora, da tributação no caso vertente, mas somente **a prorrogação do pagamento do tributo**, isto é, **o seu diferimento**, conforme disposição do artigo 36, da citada norma legal.

XII – Que a Lei nº 10.637, de 2002, não considera realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, antes, dispõe que somente seja computado na determinação do lucro real, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Em que pese reconhecer e sempre levar em consideração os conceitos doutrinários e legais acerca de cada matéria analisada, por questão de objetividade, neste voto, dentro do possível, dispensarei considerações doutrinárias acerca do tema. Contudo, a quem interessar considerações conceituais acerca das questões postas pode recorrer, dentre outros, aos acórdãos 12012-00.689 – caso Celpe; 1402-00.993 – caso Cosen; 1201-00.548 - caso Ale; 12.01-00.659 – caso Camil; 1101-00.354 – caso Vivo; 101-96.125 – caso Coinbra; 105-16.774 caso Casa Pão de Queijo; 1402-00.342 Caso Dasa; 101-97.027 caso Ed. Ática; 107-08.656 caso Fadamac; 11.04.2012 - caso Gerdau; 1101-00.064; 1402-00.802 – caso Santander; 1301-000.711, caso Telenorte.

Dos casos acima elencados o que mais se assemelha com a situação dos autos é o caso Gerdau. Tanto aqui como lá seguiu-se a mesma sistemática, a qual analisarei mais adiante. No caso Gerdau a Primeira Turma da Primeira Sessão, por maioria de votos, vencida somente a relatora, assentou entendimento que pode ser consubstanciado com o trecho da ementa que segue transcrita:

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR11999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são: a) a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição.

Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre

empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Feitas o registro, passo a sintetizar os fatos que julgo relevantes ao julgamento do recurso.

Inicialmente, deixo consignado que da sexta alteração contratual da empresa Terra Goyana Mineradora Ltda, com cópia às fls. 110 e seguintes, depreende-se que em 16 de junho de 2005 esta possuía o seguinte composição social:

Terra Goyana Mineradora Ltda			
Sócios	Nº quotas	Valor	%
EDEM – Empresa de Desenvolvimento em Min e Part. Ltda	16.000	16.000,00	40
Marcos de Alencastro Curado	10.400	10.400,00	26
André Alencastro Curado	9.600	9.600,00	24
Emília Augusta Fleury Curado de Abreu	2.000	2.000,00	5
Maria de Fátima Fleury Curado	2000	2.000,00	5
Total	40.000	40.000,00	100,00

Em 19 de julho de 2005 a empresa Rio Vermelho Ltda passa a denominar-se **Mineradora Santo** Expedito e ingressam na sociedade Marcos de Alencastro Curado, Luiz Antônio Vessani e Terra Goyana Mineradora Ltda, com capital social assim distribuído:

Mineradora Santo Expedito			
Sócios	Nº quotas	Valor	%
Terra Goyana Mineradora Ltda	4.996	4.996,00	99,92
Marcos de Alencastro Curado	1	1,00	0,02
Elias José de Sousa	1	1,00	0,02
André Alencastro Curado	1	1,00	0,02
Luiz Antônio Vessani	1	1,00	0,02
Total	5.000	1.000,00	100,00

Em 26-07-2005 a empresa Terra Goyana Mineradora Ltda aumenta sua participação social na empresa Santo Expedito de R\$ 4.996,00 para R\$ 48.962,00. Dito aumento deu-se mediante a subscrição de 43.962 quotas, integralizadas com ativo avaliado em R\$ 43.962,00, registrado na contabilidade da subscritora. Tal ativo, conforme especificado no relatório, é referente à prerrogativa de exploração de direito de pesquisa mineral, conforme consta no processo do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM nº 860.260/04, através de concessão do Alvará Pesquisa nº 5.182 de 28/05/2004, publicado no Diário Oficial da União nº 104 de 01/06/2004, relativo a autorização de pesquisa de minério de alumínio, em uma área de 904 hectares localizadas no Município de Barro Alto e Santa Rita do Novo Destino, Estado de Goiás.

Em outras palavras, Terra Goyana Mineradora Ltda era detentora de um ativo referente à prerrogativa de direito de pesquisa mineral. Este ativo só se constituiria em suporte fático suficiente à geração de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido quando da sua alienação a terceiros, não se incluindo nesta situação os casos de utilização do ativo para integralizar capital social em empresa da qual a titular é sócia ou vier a se tornar sócia.

Em 03-08-2005, a empresa Terra Goyana Mineradora Ltda e as pessoas físicas de Marcos de Alencastro Curado, André Alencastro Curado, José Lincoln Gambier Costa e Luiz Antônio Vessani constituíram a empresa TGM Participações Ltda, com o capital social assim distribuído:

TGM Participações Ltda

TGM Participações Ltda em 03-08-2005				
Sócios		Nº quotas	valor	%
Marcos Alencastro Curado (Expedito)	(sócio da Terra Goyana e da Mineradora Santo)	1	1,00	0,10
André Alencastro Curado (Expedito)	(sócio da Terra Goyana e da Mineradora Santo)	1	1,00	0,10
José Lincoln Gambier Costa	(sócio Mineradora Santo Expedito)	1	1,00	0,10
Luiz Antônio Vessani	(Sócio Mineradora Santo Expedito)	1	1,00	0,10
Terra Goyana Mineradora Ltda		996	996,00	99,60
Total		1.000	1.000,00	100,00

Pelo que se verifica até o presente momento e do quadro abaixo, tem-se que a empresa Terra Goyana Mineradora Ltda detinha participação social tanto na Mineradora Santo Expedito quanto na empresa TMG, sendo R\$ 996,00 na TMG e R\$ 48.962,00. Do valor de R\$ 48.962,00, R\$ 43.962,00 corresponde ao ativo decorrente do direito de pesquisa de minério de alumínio, em uma área de 904 hectares localizadas no Município de Barro Alto e Santa Rita do Novo Destino, Estado de Goiás, relatório, conforme alvará pesquisa nº 5.182 de 28/05/2004, publicado no Diário Oficial da União nº 104, de 01/06/2004. A diferença de R\$ 5.000,00 correspondia a capital social integralizado quando do ato da constituição da sociedade. Neste contexto tem-se a seguinte ilustração:

	Participação nas empresas	Valor do ativo
Terra Goyana Mineradora Ltda	TGM Participações Ltda	R\$ 996,00
	Mineradora Santo Expedito	R\$ 48.962,00

O quadro acima, quando confrontado com o valor integral do capital social das empresas antes nominadas, demonstra que a empresa Terra Goyana Mineradora Ltda era controladora das empresas TMG Participações e Santo Expedito.

Em 13-09-2005, a empresa Terra Goyana Mineradora Ltda, subscreve e integraliza na empresa TMG Participações e Santo Expedito, 253.076.000 quotas no valor unitário de R\$ 1,00. Dita integralização deu-se mediante avaliação a valor de mercado conforme laudo de avaliação emitido pela Deloitte Touche Consultores Ltda. Com essa alteração contratual, o capital social passa da empresa TMG passa de R\$ 1.000,00 para 253.077.000,00.

O ato da empresa Terra Goyana Mineradora Ltda integralizar capital social com ativo que possuía contabilizado, à luz da legislação vigente à época, não constitui fato do qual pudesse decorrer, naquele ato, obrigação de pagar imposto de renda ou contribuição social sobre o lucro líquido. Tal procedimento era regido pelo artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, abaixo transcrito, que posteriormente foi revogado pela Medida Provisória nº 232, de 30.12.2004, DOU 30.12.2004 - Ed. Extra, convertida na Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005.

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar

a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

À luz do artigo 36, § 1º, da Lei nº 10.637, de 2002, o ato da empresa Terra Goyana usar quotas sociais representativas de seu ativo para integralizar participação na empresa Mineradora Santo Expedito fez surgir para a empresa Terra Goyana a obrigação de apurar e controlar na parte B do Lalur a diferença apurada, procedimento este devidamente observado.

TERRA GOYANA MINERADORA LTDA
DIARIO N° 11
PERIODO DE 01/01/2005 A 31/12/2005

TERRA GOYANA MINERADORA LTDA		R A Z A O				31/03/11
Período: de 01/01/05 a 31/12/05						
Código: 1.3.01.02.0002-2 Reduz.: 0006		Conta : MINERADORA STO EXPEDITO LTDA				PAG.: 1
LOTE	LANC	DATA	HISTÓRICO	DEBITOS	CREDITOS	SALDO
		19/07/05	TRANSPORTADO.....			0,00
0719	00001	19/07/05	VLR AQS 2499 QTS STO EXPEDITO	2,499.00		2,499.00
0719	00003	19/07/05	VLR AQS 2497 QTS STO EXPEDITO	2,497.00		4,996.00
0726	00003	26/07/05	VLR INCORP PROC 860.260/03	43,962.00		48,958.00
1004	00005	04/10/05	VLR TRANSF INVEST CONF CONTRAT	253,028,038.00		253,076,996.00
			A TRANSPORTAR.....			253,076,996.00

Nos termos do inciso I, do § 1º, do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, vigente à época, ocorrendo a alienação ou baixa, a qualquer título, da participação da empresa Terra Goyana Mineradora Ltda na empresa TMG Participações Ltda, o valor correspondente deve ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Em outras palavras, o ato da empresa Terra Goyana alienar sua participação na empresa TMG Participações constitui-se em suporte para efeitos de apuração de base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Lembro, todavia, que não se inclui nesta situação os casos de utilização do ativo, agora na TMG, para integralizar capital social em empresa da qual a titular Terra Goyana é sócia ou venha a integrar o quadro social.

Da razão de ser da lei, tem-se que a utilização de quotas para integralizar participação social em outra empresa ou a reavaliação do aludido ativo não se constitui em suporte fático para exigência do IRPJ e da CSLL. A exigência destes tributos tem como evento fático a alienação das quotas pelo seu respectivo titular. Enquanto as quotas representativas do ativo, seja ele reavaliado ou não, não circularem juridicamente, isto é, não trocarem de proprietários, não há o que se falar em apuração de IRPJ e de CSLL. Se assim fosse estar-se-ia tributando o patrimônio e não a *mais valida* deste¹.

Da análise até aqui realizada observo que o ativo correspondente à autorização para exploração de direito de pesquisa mineral, permaneceu na esfera jurídica da empresa Terra Goyana Ltda. Primeiro representado pela participação desta no capital social da Mineradora Espírito Santo e, posteriormente, na participação da empresa TMG Participações Ltda.

O que é preciso verificar é se o ato da Mineradora Espírito Santo absorver a totalidade do patrimônio da empresa TMG se constitui em fato jurídico relevante para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL. Ao meu sentir, a resposta a este questionamento passa, obrigatoriamente, pela análise da composição social da Mineradora Espírito Santo. É preciso verificar se os direitos correspondentes ao ativo quanto à prerrogativa de exploração dos minérios existentes na propriedade antes descrita que pertenciam à empresa Terra Goyana circularam de titularidade ou apenas foram utilizados para integralizar capital social da empresa Terra Goyana em outras empresas. Nesta linha, retomo as considerações anteriores sobre a composição social das empresas envolvidas.

No período compreendido entre 20 de março de 1996, data da constituição da empresa Rio Vermelho Mineração Ltda, que passou a denominar-se Mineradora Santo Expedito, até 18 de julho de 2005, tanto o capital social quanto os sócios da empresa permaneceram inalterados, com a seguinte composição:

Empresa	Capital	Sócios	Participação
Rio Vermelho Ltda	5.000,00	Elias José de Souza	50%
		André Alencastro Curado	50%

Em 19 de julho de 2005, conforme destacado anteriormente, a recorrente passa a denominar-se Mineradora Santo Expedito e ingressam na sociedade Marcos de Alencastro Curado, Luiz Antônio Vessani e Terra Goyana Mineradora Ltda, esta com 99,92% do capital social.

Em 26 de julho de 2005 retira-se da sociedade Elias José de Sousa que transfere suas quotas para José Lincoln Gambier Costa. Igualmente, nesta data, o capital social passou de R\$ 5.000,00 para R\$ 48.962,00, integralizado mediante o ativo correspondente ao direito da empresa Terra Goyana explorar minérios da área indicada no relatório deste acórdão.

O ato da empresa Terra Goyana utilizar seu ativo para integralizar capital social na empresa TMG, com posterior reavaliação, à luz do artigo 36, I, da Lei nº 10.637, de 2002, não se constitui em suporte fático para incidência das regras de exigência do IRPJ e da CSLL.

¹Volto a destacar que não se inclui nesta situação os casos de utilização do ativo, agora na TMG, para integralizar capital social em empresa da qual a titular Terra Goyana é sócia ou venha a integrar o quadro social.

Contudo, tem-se um novo ato, qual seja, a incorporação da empresa TMG pela Mineradora Santo Expedito que possuía a seguinte participação societária (fl. 84)

Sócios	Qtd	Valor	%
TGM Participações Ltda	48.958	48.958,00	99,9920
Marcos de Alencastro Curado	1	1,00	0,0020
Luiz Antônio Vessani	1	1,00	0,0020
André Alencastro Curado	1	1,00	0,0020
Jose Lincoln Gambier Costa	1	1,00	0,0020
TOTAL	48.962	48.962,00	100,0000

Por sua vez, a TGM, incorporada pela Santo Expedito, tinha a seguinte composição social e patrimonial:

Sócios	Qtd	Valor	%
Marcos de Alencastro Curado	1	1,00	0,0000004
André Alencastro Curado	1	1,00	0,0000004
José Lincoln Gambier Costa	1	1,00	0,0000004
Luiz Antônio Vessani	1	1,00	0,0000004
Terra Goyana Mineradora Ltda	253.076.996	253.076.996,00	99.9999984
TOTAL	253.077.000	253.077.000,00	100,0000000

A Terra Goyana, por sua vez, detentora do ativo reavaliado que posteriormente transitou pela TGM e agora volta a empresa Santo Expedito, estava assim constituída:

Sócios	Qtd	Valor	%
Marcos de Alencastro Curado	1	1,00	0,0000004
André Alencastro Curado	1	1,00	0,0000004
José Lincoln Gambier Costa	1	1,00	0,0000004
Luiz Antônio Vessani	1	1,00	0,0000004
Terra Goyana Mineradora Ltda	253.076.996	253.076.996,00	99.9999984
TOTAL	253.077.000	253.077.000,00	100,0000000

Da análise dos autos depreende-se que o ativo referente ao direito de exploração de minérios pertencia à empresa Terra Goyana que os utilizou para integralizar capital na TGM, empresa esta pertencente aos mesmos sócios da empresa da empresa Terra Goyana. Por sua vez, a TMG foi incorporada pela empresa Mineradora Santo Expedito, cuja composição social é a mesma das empresas anteriormente nominadas. Assim, não há o que se falar em situação fática da qual decorra a incidência das regras de exigência do IRPJ e da CSLL. Até aqui aplica-se o disposto no artigo 36, I, da Lei nº 10.637, de 2002.

Contudo, em 14 de outubro de 2005, conforme demonstra o contrato de fls. 120 a 124, o ativo referente ao direito de exploração de minérios, que pertencia à empresa Terra Goyana, que foi utilizado para integralizar capital na empresa TGM, posteriormente incorporada pela Mineradora Santo Expedito, foi transferido à Companhia Brasileira de Alumínio, pelo valor especificado no termo de verificação fiscal. Somente nesta alienação houve efetivo ingresso de recursos ao detentor dos referidos direitos. A tributação antes deste momento impositiva em violação ao disposto no artigo 36, I, a, da Lei nº 10.637, de 2002, bem como em procedimento que estaria tributando o patrimônio e não a renda.

Os argumentos aqui expostos, a um só tempo, externam meu entendimento no sentido de rejeitar a alegação de ilegitimidade passiva sustentada pela recorrente e, ao mesmo tempo, reconhecer que a regra de exigência do IRPJ e da CSLL incidiu no momento da alienação dos direitos de exploração de minérios pela recorrente à Companhia Brasileira de Alumínio, e não em momento anterior quando estes direitos foram utilizados para integralizar participação societária de seus titulares nas empresas antes nominadas.

Finalizo, de forma bastante objetiva deixando claro que entendo que a amortização do ágio na aquisição de empresas pressupõe a tributação do valor correspondente por quem realiza a alienação do ativo que o representa.

Considerando que a alienação de ativos guarda natureza de receita não operacional, esta só não será tributada nos casos em que a pessoa jurídica acumular prejuízos que venha a absorver o valor da receita decorrente da alienação.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva