



<b>PROCESSO</b>	<b>10240.720770/2016-79</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-012.513 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ERNST GEHART PEPER
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA. INSURGÊNCIA CONTRA O MÉRITO.

O inconformismo do recorrente quanto aos fundamentos da decisão recorrida não gera nulidade do acórdão.

GARIMPEIRO. TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA ISENTIVA. ART. 111 DO CTN.

A tributação favorecida prevista no art. 10 da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 48 do RIR/1999, aplica-se exclusivamente aos rendimentos decorrentes da venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas, extraídos por garimpeiro que exerça atividade individual, rudimentar e pessoal, por conta própria.

CASSITERITA. INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO.

A cassiterita não se enquadra no conceito de metal precioso, pedra preciosa ou semipreciosa para fins da norma isentiva do imposto de renda da pessoa física. Ainda que classificada como mineral garimpável para fins minerários, não se submete ao regime tributário favorecido previsto na legislação do imposto de renda.

CONFISCO E INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA VIA ADMINISTRATIVA.

Não cabe às autoridades administrativas apreciar alegações de confisco ou de inconstitucionalidade de leis e atos normativos nos termos da Súmula CARF nº 2.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Nuñez Campos** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Miriam Denise Xavier** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto[a] integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o contribuinte contra o acórdão n. 16-81.775, da 15ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O relatório do acórdão recorrido bem retrata a ação fiscal:

**Da Autuação**

O processo refere-se ao auto de infração, lavrado em 25/05/2016, relativo ao ano-calendário de 2012, por meio do qual foi exigido o imposto no valor de R\$ 1.270.549,55. O mesmo encontra-se nos autos às fls.2/9, bem como os devidos fundamentos legais.

A autuação em foco decorreu da RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

**Da Informação Fiscal**

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário, acima referido, encontra-se relatado nos autos (fls.9/36), o qual expõe, em síntese:

...

**DA DESCRIÇÃO DOS FATOS**

...

11. Além disso, na mesma ocasião, também foi dada ciência ao contribuinte dos termos de intimação fiscal TIF nº 4 e TIF nº 5, intimando-o ao que abaixo se discrimina:

– Apresentar a permissão de lavra garimpeira outorgada pelo Diretor-Geral do Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) ou *documentação equivalente, que comprove a condição exercida de garimpeiro durante o período correspondente, observando prazo de validade, jurisdição e demais requisitos preceituados pela legislação competente (Lei nº 7.805/1989);*

– *Demonstrar o critério adotado para enquadrar o(s) material(is) garimpado(s) como sendo do tipo metal(is) precioso(s), ou ainda, pedra(s) preciosa(s) ou semipreciosa(s), preenchendo assim as condições estabelecidas para obtenção do benefício tributário, conforme o disposto no art. 48, caput, do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99);*

– *Comprovar, de acordo com a legislação correlata e mediante documentação idônea, a devida habilitação da(s) empresa(s) compradora(s) do(s) material(is) considerado(s) metal(is) precioso(s) ou pedras preciosa(s) e semi-preciosa(s);*

12. No dia 25/04/2016, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 4, foi protocolizado expediente perante a ARF – ARIQUEMES – RO apresentando os seguintes documentos e justificativas, a saber:

DOCUMENTOS - Item 1

1. Permissão de Lavra Garimpeira autorizada pela Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) em nome da Cooperativa de Garimpeiros de Santa Cruz Ltda –COOPERSANTA;

2. DOU referente Publicação da Permissão de Lavra Garimpeira;

JUSTIFICATIVAS - Itens 2 e 3

3. Quanto ao item 2, informa que o critério adotado é o previsto na Lei 11.685/2008 que instituiu o Estatuto do Garimpeiro;

4. Quanto ao item 3, justifica que os documentos apresentados/relacionados no tópico anterior comprovam a devida habilitação da empresa compradora do minério extraído;

**DOS REQUISITOS LEGAIS NECESSÁRIOS AO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO**

15. *Inicialmente, verifica-se que, consoante a documentação apresentada e os esclarecimentos prestados, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) apurado pelo contribuinte teve por base o disposto nos artigos 48 e 630 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), que assim dispõem:*

DECRETO Nº 3.000/1999

Art.48. São tributáveis dez por cento do rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos (Lei nº 7.713, de 1988, art. 10, e Lei nº 7805, de 18 de julho de 1989, art.22)

§1º O percentual a que se refere o caput constituiu o mínimo a ser considerado rendimento tributável.

§2º A prova de origem dos rendimentos será feita com base na via da nota de aquisição destinada ao garimpeiro pela empresa compradora, no caso de ouro, ativo financeiro, ou outro documento fiscal emitido pela empresa compradora, nos demais casos (Lei nº 7.713, de 1988, art.10, parágrafo único e Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989, art. 3º)

§3º Será considerado, para efeito de justificar acréscimo patrimonial, somente o valor correspondente à parcela sobre a qual houver incidido o imposto (Lei nº 8.134, de 1990, art.20).

(...)

Art 630. São tributáveis dez por cento do rendimento total percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas, por eles extraídos (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 7º, inciso II, e 10).

16. Tendo em conta os dispositivos acima transcritos, nota-se que, ao estabelecer essa forma de tributação especial, o legislador estipulou, basicamente, 2 (dois) critérios de enquadramento, sendo um subjetivo e o outro objetivo.

17. No que tange ao critério subjetivo, observa-se ser exigido pela lei que o contribuinte beneficiário da tributação especial seja necessariamente garimpeiro. Acerca da matéria, faz-se necessário recorrer à definição legal de garimpeiro, cujo conceito foi ampliado com a promulgação da Lei nº 11.685/2008, que instituiu o Estatuto do Garimpeiro, estabelecendo, dentre outras disposições, que:

LEI Nº 11.685/2008

Art. 2º Para os fins previstos nesta Lei entende-se por:

I - garimpeiro: toda pessoa física de nacionalidade brasileira que, individualmente ou em forma associativa, atue diretamente no processo da extração de substâncias minerais garimpáveis;

19. Observa-se, portanto, que tanto o Decreto nº 227/1967 (Código de Minas) como a Lei nº 11.685/2008 (Estatuto dos Garimpeiros) caracterizam a atividade de garimpagem como sendo desempenhada por pessoa física de forma individual ou por conta própria, ainda que de forma associativa, reconhecendo-se inclusive a possibilidade de atuação em forma de cooperativa, economia familiar, contrato de parceria ou outras formas de associativismo para o exercício da atividade garimpeira. Desta forma, descaracteriza, para tal fim, a constituição de pessoa

jurídica ou a utilização de terceiros intermediários para executar a atividade em nome do contribuinte.

20. Contudo, diga-se de passagem, a participação do garimpeiro diretamente em todos os casos continua presente; portanto jamais há que se falar em contratação de terceiros, pois nesse caso haveria descaracterização da exploração direta da atividade, com possível equiparação do contribuinte à condição de empresário individual, à luz do disposto no art. 150, §1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99 e ao art. 966 da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil).

... Tudo isso corrobora com a afirmação de que a lei visa beneficiar o garimpeiro que trabalha na linha de frente, extraíndo diretamente o mineral sem a contratação da mão de obra de terceiros; o que não se aplica ao caso vertente, haja vista o disposto no expediente protocolizado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, assim relatado:

Informa ainda que há o emprego de mão de obra no processo de extração, sendo variável dependendo do ritmo de atividades e a concentração mineraria na terra lavada.

22. De fato, ao se examinar declarações formais e os documentos apresentados pelo contribuinte, verificou-se que a atividade de extração mineral habitualmente exercida não se enquadra na definição de garimpagem estabelecida nos termos do DL 227/1967 (Código de Minas), nem da Lei nº 11.685/2008 (Estatuto dos Garimpeiros); vez que não é exercida de forma individual ou por conta própria, conforme esclarecimentos prestados no expediente acima mencionado, que descreveu o processo de extração do minério.

...

24. Tendo por base as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte (as quais foram consolidadas na forma do anexo 1 ao presente relatório), apurou-se que o sujeito passivo, no ano de 2012, vendeu, para a Cooperativa de Garimpeiro de Santa Cruz Ltda, um total de 294.347 kg (duzentos e noventa e quatro mil trezentos e quarenta e sete quilos); o que resulta num quantitativo médio mensal aproximado de 24,529 ton (vinte e quatro toneladas quinhentos e vinte e nove quilos) de cassiterita extraídos na atividade garimpeira, conforme apresentado na planilha a seguir:

25. Desta forma, nota-se que o volume de material retirado pelo contribuinte é incompatível com a capacidade de trabalho individual estimada pelo estudo acima (anexo 2) para o setor. Noutros termos, vê-se que o volume de cassiterita extraída mostra-se bastante superior a produtividade individual média do setor: cerca de 28 (vinte e oito) vezes maior que a produtividade individual média indicada no estudo técnico em comento.

26. Saliente-se, ainda, que a extração de minério em grande volume e com tamanha produtividade exige uma estrutura trabalho bastante robusta e organizada; fazendo-se necessário a utilização de maquinário específico, alto grau

de especialização e emprego da mão de obra de terceiros, como noticiado na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, datada de 17/02/2016 e protocolizada junto à ARF – ARIQUEMES – RO no dia 18/02/2016, senão vejamos:

– Quanto ao processo de extração mineral pode ser considerado mecanizado, uma vez que são utilizados máquinas e equipamentos para extração mineral em área aluvionária;

– Salienta-se que produção é feita com máquinas comuns utilizadas na escavação, carregamento e transporte de terras, ou seja, a extração é feita com máquinas e há utilização de escavadeiras, pás carregadeiras e caminhões;

– O processo de extração mineral se dá em área aluvionária, onde, no primeiro passo, é feito o desmonte de terra mineralizada, com a utilização de máquinas do tipo escavadeiras hidráulicas, em seguida esse material é carregado em caminhões, por pás carregadeiras e/ou mesmo pelas escavadeiras, então é transportado até o local onde estão instaladas os jiges e as plantas para que seja feita a lavagem da terra para a extração do minério. Esse material é ainda passado em pequenas máquinas chamadas de separadoras onde são retiradas as impurezas, como ferro, etc;

27. Por sinal, o exame da própria DIRPF do contribuinte, exercício 2013, referente ao ano calendário 2012, comprova que o contribuinte, de fato, possui bens (máquinas) usualmente utilizados no processo de extração mineral, com valor significativo e bastante especializados, tais como: pá carregadeira, escavadeira, carregadeira de rodas e caminhões, dentre outros. Com isso, fica descaracterizada a natureza individual, ou mesmo por conta própria, da atividade praticada pelo sujeito passivo em epígrafe, de acordo com os critérios exigidos pelo art. 48 c/c art 630 do RIR/99 para concessão do benefício tributário aos garimpeiros.

28. Quanto ao critério objetivo, a lei estabelece que para a concessão da tributação diferenciada ao garimpeiro, além da “venda, a empresa legalmente habilitada,” a atividade desempenhada esteja relacionada com a extração de “metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas”; o que, diga-se de passagem, também não se aplica ao caso vertente.

...

30. A propósito, a classificação dos metais preciosos, pedras preciosas e semi-preciosas encontra-se delineada no Capítulo 71 da TIPI (anexo 4 a este relatório), que trata exclusivamente das “pérolas naturais ou cultivadas, pedras preciosas ou semi-preciosas e semelhantes, metais preciosos, metais folheados ou chapeados de metais preciosos (plaquê), e suas obras; bijuterias; moedas”, nada dispendo acerca da cassiterita. Na verdade, depreende-se da Nota 4, alíneas “a” e “b”, do Capítulo 71, da TIPI, que:

A) Consideram-se “metais preciosos” a prata, o ouro e a platina.

...

35. Com base nisso, apesar da Lei nº 11.685/2008, em seu art. 2º, inc. III, definir a cassiterita como mineral garimpável, o mesmo fundamento não a permite enquadrar no conceito de metal precioso, muito menos, de pedra preciosa ou semi-preciosa; não estando, portanto, os rendimentos auferidos com a venda do minério de Cassiterita Bruta entregue à Cooperativa de Garimpeiros Santa Cruz Ltda abrangidos pela tributação especial concedidas aos garimpeiros nos termos da Lei nº 7.713/1988, art. 10, c/c art. 22 da Lei nº 7.805/1989.

36. Além disso, mesmo admitindo que o contribuinte preencha os requisitos necessários a condição de garimpeiro, nos moldes estabelecidos pelo Estatuto do Garimpeiro, ainda assim, não caberia ao mesmo pleitear usufruto da tributação mais favorecida se o produto da venda de seu trabalho não puder ser enquadrado no pré-requisito do art. 10 da lei nº 7.713/88. Para tanto, seria necessário haver uma alteração na legislação, para ampliar o benefício da tributação mais favorecida também aos chamados “minerais garimpáveis”, conforme o disposto no art. 2º, inciso III da lei nº 11.685/2008.

37. Considerando, então, a literalidade do art. 48 c/c art. 630 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), conclui-se que, no ano-calendário de 2012, o contribuinte não exerceu a atividade de garimpeiro de forma individualizada (visto haver emprego de mão de obra de terceiro no processo de extração), nem vendeu a empresa legalmente habilitada metais preciosos, pedras preciosas ou semi-preciosas, que o permitisse fazer jus ao benefício tributário em comento.

38. Por conseguinte, conclui-se que os rendimentos auferidos na operação aqui descrita não estão abrangidos pela tributação especial concedida a garimpeiros.

39. Como dito, de antemão, verificou-se que o contribuinte, em sua Declaração de Ajuste Anual (ref.: ano-calendário 2012), valeu-se da tributação especial concedida a garimpeiros pelo art. 48 do Decreto nº 3.000/1999 (segundo o qual, repise-se: “são tributáveis à dez por cento do rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semi-preciosas por eles extraídos”); oferecendo à tributação apenas a quantia de R\$ 518.055,36 (quinhentos e dezoito mil cinquenta e cinco reais e trinta e seis centavos), equivalente a 10% (dez por centos) do total de rendimentos auferidos na atividade garimpeira e declarados como rendimentos recebidos de pessoa jurídica pelo titular. A diferença de 90% (noventa por cento), estimada no valor de R\$ 4.662.498,18 (quatro milhões seiscentos e sessenta e dois mil quatrocentos e noventa e oito reais e dezoito centavos), foi, então, declarada como rendimentos isentos e não tributáveis.

40. Entretanto, aplicando a interpretação literal dos arts. 48 e 630 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), combinado com o Decreto-lei 227/1967 (Código de Minas) e Lei nº 11.685/2008 (Estatuto do Garimpeiro) ao caso concreto, observa-se que, pelo fato da operação praticada não se tratar de extração de metais preciosos, pedras preciosas ou semi-preciosas, nem a atividade de garimpagem ser exercida

em caráter individual ou mesmo por conta própria, a tributação deve incidir sobre a totalidade dos rendimentos auferidos na venda do minério extraído; ou seja, R\$ 5.138.235,54 (cinco milhões cento e trinta e oito mil duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), conforme somatório obtido a partir das notas fiscais emitidas no período em decorrência da extração mineral de “Cassiterita Bruta” entregue à Cooperativa de Garimpeiros de Santa Cruz Ltda.

41. Nesse sentido, considerando a diferença calculada entre o montante das notas fiscais eletrônicas (Nfe) emitidas, no período, pela venda de cassiterita e a parcela informada na DIRPF, exercício 2013, ano-calendário 2012, como rendimento recebidos de pessoa jurídica pelo titular, obtém-se o seguinte panorama para os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo em decorrência da atividade garimpeira, a saber:

- R\$ 5.138.235,54 (cinco milhões cento e trinta e oito mil duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), somatório das notas fiscais emitidas para o período;
- R\$ 518.055,36 (quinhentos e dezoito mil cinquenta e cinco reais e trinta e seis centavos) declarados na DIRPF original como rendimentos tributáveis.
- R\$ 4.620.180,18 (quatro milhões seiscentos e vinte mil cento e oitenta reais e dezoito centavos), diferença apurada das notas fiscais apresentadas e não oferecidos à tributação na DIRPF, sob os quais, acrescente-se, foi apurado e lançado o IRPF devido.

42. Ressalte-se que, em relação à divergência encontrada entre montante declarado indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis (R\$ 4.662.498,18) e a diferença apurada com base nas Nfe emitidas para o período em favor do contribuinte (R\$ 4.620.180,18), cumpre registrar que, em consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica (<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>), verificou-se se tratar de nota fiscal de devolução de compra (ref. NF nº 7290, de 27/04/2012), tida como de ENTRADA pela Cooperativa de Garimpeiros de Santa Cruz, exatamente no importe de R\$ 42.318,00 (quarenta e dois mil trezentos e dezoito reais) e incluída equivocadamente no somatório dos rendimentos oriundos da atividade garimpeira; razão pela qual, o numerário será desconsiderado na apuração do crédito tributário devido.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação, cujo teor foi assim reproduzido no relatório do voto recorrido:

- Solicita que as intimações sejam enviadas para o endereço do procurador.
- Não existe nenhum dispositivo legal que proíba o garimpeiro de ter funcionários e equipamentos.
- Não existe nenhum amparo constitucional para os fiscais e a própria lei, dar tratamento diferenciado para o garimpeiro de ouro, diamante e negar esse tratamento para o garimpeiro de cassiterita.

- Os fiscais embasam o critério subjetivo em legislação revogada (arts. 70 e 72 do Decreto nº 227/1967).
- Os fiscais, propositalmente, ignoram a única legislação que regulamentou a matéria, Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989, que alterou o Decreto- Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, criou o regime de permissão de lavra garimpeira e extinguiu o regime de matrícula, dando outras providências.
- Deve ser ressaltado que essa lei extinguiu o regime de matrícula, revogou a definição de garimpeiro, prevalecendo a definição de garimpagem, que é mais ampla e com um rol de minérios garimpáveis, dentre eles a cassiterita.
- A fiscalização, ignorando o histórico da garimpagem, a grande mudança imposta pela Constituição e Lei nº 7.805/1989, buscam em legislação revogada subsídios para levar todo o setor sacrificado e produtivo à insolvência e marginalidade.
- O Impugnante é brasileiro, que de forma associativa, atua diretamente no processo de extração no processo de extração de cassiterita substância garimpável, com aproveitamento imediato do jazimento mineral, que são lavrados sem prévia pesquisa (Incisos I, II e III do Art.2º da Lei 11.685/2008).
- A atividade de extração de cassiterita é realizada através de Cooperativa (Inciso V do Art. 4º da Lei 11.685/2008).
- O trabalho de garimpagem não é mais de forma rudimentar e individual.
- Deve-se observar as definições do Estatuto do Garimperio (Incisos I, II e III do Art. 2º da Lei 11.685, de 02 de julho de 2008).
- Não existe, como querem os fiscais, nenhum impedimento legal de um cooperado, com base no Estatuto do Garimpeiro, firmar contrato individual, com relação de emprego com terceiros. Ao contrário, está expressamente previsto em lei. Só pode contratar garimpeiros quem está autorizado a exercer garimpagem, que é o caso do impugnante.
- Critério absurdo de impor quantidade de produção para descaracterizar a garimpagem.
- Violação ao princípio da isonomia fiscal - interpretação restritiva para isenção de tributação. (alegado critério objetivo).
- Não existe norma legal que defina "metais preciosos", "pedras preciosas" e "semipreciosas", tampouco, qualquer norma infra legal, portanto, tal dispositivo não pode ser aplicado restritivamente por falta de expressa norma legal que defina: "metais preciosos", "pedras preciosas" e "semipreciosas".
- Nos itens 28/33 do RF, os fiscais não conseguem demonstrar que o estanho não é metal precioso, não existe norma legal excluindo o estanho como metal precioso. Se socorrem a inúmeras citações, não apresentando o texto legal que exclui o estanho como metal precioso. Cabe a fiscalização provar legalmente, não por analogia, por exclusão que não é metal precioso, não o fez.

- O Auto é nulo de pleno direito pelo fato da legislação não definir "metais preciosos", "pedras preciosas" e "semipreciosas" contrariando o princípio da reserva legal e o da legalidade estrita.
- Do tratamento desigual em situação equivalente - garimpagem - violação ao princípio da Isonomia tributária (inciso ii do art. 150 da constituição federal). garimpagem de ouro x garimpagem de cassiterita - qual os critérios que permitem tratamento desigual?
- Os fiscais aplicaram a maior alíquota de 27,5% sobre o valor bruto impondo um auto de infração no valor de R\$ 2.654.050,95, valor que caracteriza tentativa de enriquecimento ilícito por parte do Estado com manifesto caráter confiscatório, o que é vedado por lei. portanto, nulo o auto de infração.
- Cita e transcrever jurisprudências.

A impugnação foi julgada improcedente e o acórdão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

RENDIMENTO FAVORECIDA. DE GARIMPEIROS. TRIBUTAÇÃO

Para usufruir a tributação favorecida prevista para os rendimentos obtidos da atividade de garimpeiro deve ser comprovada a origem dos rendimentos e o exercício da atividade.

APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE ATOS LEGAIS

Não cabe às autoridades julgadoras administrativas a apreciação e decisão de questões referentes à constitucionalidade de atos legais, visto que a Constituição Federal, por meio dos artigos 97 e 102, confere tal competência exclusivamente ao Poder Judiciário.

JURISPRUDÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES

O local legalmente determinado para o recebimento de intimações é aquele fornecido pelo próprio contribuinte como seu domicílio fiscal à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 420/453), no qual defende a nulidade absoluta do acórdão recorrido, que teria violado princípios constitucionais quanto ao conceito de garimpagem e o princípio da isonomia tributária quando reconheceu a isenção para o garimpeiro de ouro e não a reconheceu para o garimpeiro de cassiterita. Aduz que as normas que fundamentam o acórdão recorrido – o Decreto-lei n. 227/67 e o Parecer Normativo

CST n. 23, de 1984, foram revogadas. Segue a sua argumentação reiterando os pontos já lançados na impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

O argumento do contribuinte quanto à nulidade do acórdão recorrido em verdade representa uma insurgência quanto ao mérito do julgado e a aplicação das normas realizada pela DRJ, de modo que não há nulidade. Rejeito, portanto, a preliminar.

No mérito, o contribuinte se insurge contra o lançamento e contra a decisão recorrida reiterando de forma veemente os argumentos que embasam a impugnação. O tema não é novo no CARF, onde se encontra uma série de precedentes no sentido de que a isenção para metais preciosos não se aplica para a cassiterita, inclusive em casos relativos à contribuintes vinculados à COOPERSANTA – Cooperativa de Garimpeiros de Santa Cruz, como é o caso do acórdão 2301-011.707, que, na parte que interessa, recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. RENDIMENTOS PROVENIENTES DA ATIVIDADE DE GARIMPEIRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO DE GARIMPEIRO. **CASSITERITA. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA CONCESSIVA DE BENEFÍCIOS FISCAIS.**

**Em virtude da necessidade de interpretação literal da norma concessiva de benefícios fiscais, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, para usufruir a tributação favorecida prevista para os rendimentos obtidos da atividade de garimpeiro deve ser comprovada a condição do contribuinte como garimpeiro. Os recursos provenientes da comercialização da cassiterita, em razão da ausência de comprovação de que o mineral se classifica como um metal precioso, não pode ser isento da tributação do imposto de renda, ônus da prova que compete ao contribuinte, e dele não se incumbiu.**

Assim, é irretocável a decisão recorrida, cujos fundamentos adoto nos termos do art. 114, §12, I do RICARF:

Em resumo, o contribuinte argumenta que os rendimentos lançados como omissos são isentos de IRPF, por ser decorrente de atividade garimpeira, na exploração de cassiterita na forma de cooperativa.

Quando a isenção dos rendimentos, para o deslinde da questão cabe discorrer sobre o disposto no art. 48 do RIR/1999 e art. 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

“Art.48. São tributáveis dez por cento do rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos (Lei nº 7.713, de 1988, art. 10, e Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989, art. 22).

§1º O percentual a que se refere o caput constitui o mínimo a ser considerado rendimento tributável.

§2º A prova de origem dos rendimentos será feita com base na via da nota de aquisição destinada ao garimpeiro pela empresa compradora, no caso de ouro, ativo financeiro, ou outro documento fiscal emitido pela empresa compradora, nos demais casos (Lei nº 7.713, de 1988, art. 10, parágrafo único, e Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989, art. 3º).

§3º Será considerado, para efeito de justificar acréscimo patrimonial, somente o valor correspondente à parcela sobre a qual houver incidido o imposto (Lei nº 8.134, de 1990, art. 20).” (grifo nosso)

“ Art. 10. O imposto incidirá sobre dez por cento do rendimento bruto auferido pelos garimpeiros matriculados nos termos do art. 73 do Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, remunerado pelo art. 2º do Decreto-Lei nº. 318, de 14 de março de 1967, na venda a empresas legalmente habilitadas de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos .” (grifo nosso)

Cumprе informar que as condições necessárias para o enquadramento da pessoa física como garimpeiro estão previstas nos artigos 70 a 72 do Decreto-lei nº 227, de 28/02/1967, que prevêm:

“Art. 70. Considera-se:

I - garimpagem, o trabalho individual de quem utilize instrumentos rudimentares, aparelhos manuais ou máquinas simples e portáteis, na extração de pedras preciosas, semi-preciosas e minerais metálicos ou não metálicos, valiosos, em depósitos de eluvião ou aluvião, nos álveos de cursos d’água ou nas margens reservadas, bem como nos depósitos secundários ou chapadas (grupiaras), vertentes e altos de morros; depósitos esses genericamente denominados garimpos.

II - faiscação, o trabalho individual de quem utilize instrumentos rudimentares, aparelhos manuais ou máquinas simples e portáteis, na extração de metais nobres nativos em depósitos de eluvião ou aluvião, fluviais ou marinhos, depósitos esses genericamente denominados faisqueiras; e,

III - cata, o trabalho individual de quem faça, por processos equiparáveis aos de garimpagem e faiscação, na parte decomposta dos afloramentos dos filões e veeiros, a extração de substâncias minerais úteis, sem o emprego de explosivos, e as apure por processos rudimentares.

Art. 71. Ao trabalhador que extrai substâncias minerais úteis, por processo rudimentar e individual de mineração, garimpagem, faiscação ou cata, denomina-se genericamente, garimpeiro.

Art. 72. Caracteriza-se a garimpagem, a faiscação e a cata:

I - pela forma rudimentar de mineração;

II - pela natureza dos depósitos trabalhados; e,

III - pelo caráter individual do trabalho , sempre por conta própria .". (Grifos acrescidos)

Convém destacar que o Decreto-lei nº 227, de 28/02/1967 foi alterado pontualmente pelo Decreto-lei nº 318, de 1967, mas sem revogá-lo.

Cabe ainda destacar que a Lei nº 11.685, de 2008, no art. 2º, inciso I definiu quem é garimpeiro, e no inciso III disse quais o minerais garimpáveis, dentre eles a cassiterita:

Art. 2º Para os fins previstos nesta Lei entende-se por:

I - garimpeiro: toda pessoa física de nacionalidade brasileira que, individualmente ou em forma associativa, atue diretamente no processo da extração de substâncias minerais garimpáveis;

II - garimpo: a localidade onde é desenvolvida a atividade de extração de substâncias minerais garimpáveis, com aproveitamento imediato do jazimento mineral, que, por sua natureza, dimensão, localização e utilização econômica, possam ser lavradas, independentemente de prévios trabalhos de pesquisa, segundo critérios técnicos do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM; e

III - minerais garimpáveis: ouro, diamante, cassiterita, columbita, tantalita, wolframita, nas formas aluvionar, eluvional e coluvial, scheelita, demais gemas, rutilo, quartzo, berilo, muscovita, espodumênio, lepidolita, feldspato, mica e outros, em tipos de ocorrência que vierem a ser indicados, a critério do DNPM.

Ressalte-se que a Lei nº 11.685, de 2008, no art. 3º deixa evidente que o Decreto-lei nº 227, de 28/02/1967 continua em vigor mesmo alterado pela Lei nº 7.806, de 1989 que cria o regime de permissão de lavra garimpeira, extingue o regime de matrícula, e dá outras providências:

Art. 3º O exercício da atividade de garimpagem só poderá ocorrer após a outorga do competente título minerário, expedido nos termos do Decreto Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, e da Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989, sendo o

referido título indispensável para a lavra e a primeira comercialização dos minerais garimpáveis extraídos.

Por fim, destaque-se que a Lei nº 11.685, de 2008, no art. 4º define as modalidades de trabalho do garimpeiro:

Art. 4º Os garimpeiros realizarão as atividades de extração de substâncias minerais garimpáveis sob as seguintes modalidades de trabalho:

I - autônomo;

II - em regime de economia familiar;

III - individual, com formação de relação de emprego;

IV - mediante Contrato de Parceria, por Instrumento Particular registrado em cartório; e

V - em Cooperativa ou outra forma de associativismo.

Ainda normatizando a matéria objeto da presente lide, destaque-se o Parecer Normativo CST nº 23, de 27/09/1984 que elucida quais são os requisitos necessários à caracterização da condição de garimpeiro, conforme segue:

EMENTA - O trabalho de garimpeiro evidencia-se pelo seu caráter individual, realizado sempre por conta própria, conforme exige o Regulamento do Código de Mineração. Se contratado por terceiros, caracteriza-se a empresa individual, equiparada à pessoa jurídica, de acordo com o art. 97, do Regulamento do Imposto de Renda/80. A venda do produto desta forma conseguido não gaza do benefício instituído pelo Decreto-Lei nº 1.370/74.

1. Em exame a situação, perante a legislação tributária federal, da pessoa matriculada como garimpeiro e que mantém a seu serviço, no garimpo, trabalhadores igualmente inscritos na categoria profissional.

2. Tanto o Código de Mineração, Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, como o seu Regulamento (Decreto nº 62.934, de 02 de julho de 1968) consideram garimpeiro o trabalhador que extraia substâncias minerais úteis, por processo rudimentar e individual de mineração, garimpagem, faiscação ou cata... (art. 71. - Código de Mineração e art. 108. - Regulamento do Código de Mineração). A garimpagem, faiscação, ou cata são caracterizados (art. 72. - Código de Mineração, e art. 109. - Regulamento do Código de Mineração):

I - pela forma rudimentar de mineração;

II - pela natureza dos depósitos trabalhados;

III - pelo caráter individual do trabalho, sempre por conta própria.

3. Por sua vez, o art. 110. , caput, do Regulamento do Código de Mineração, estabelece que o trabalho de garimpeiro depende de permissão do governo federal, permissão que constará de matrícula de garimpeiro (§ 1º); esta, de acordo com o § 2º do mesmo dispositivo, é pessoal e será feita a requerimento

verbal do interessado, tendo como requisitos para seu fornecimento os constantes do § 3º do citado art. 110. , verbis:

3º Ao garimpeiro matriculado será fornecido certificado de matrícula, do qual constará seu retrato, nome, nacionalidade e endereço, e que valerá como documento oficial para o exercício da atividade na zona nele especificada.

4. Analisada a legislação quanto ao trabalho e à figura do garimpeiro, percebe-se que aquele caracteriza-se pelos aspectos rudimentar e individual, sempre por conta própria, sendo regularizado através de matrícula, que também é pessoal, fornecida em nome da pessoa do trabalhador. A ênfase no aspecto do trabalho individual, rudimentar, pessoal, é exatamente para concluir que não é admissível, pela legislação de regência, a caracterização como sendo de garimpeiro o trabalho desenvolvido em garimpo, por pessoas contratadas através de terceiros, mesmo que aquelas tenham certificados de matrícula. Se a legislação caracteriza como de cunho pessoal, individual, o trabalho desenvolvido por garimpeiro, conseqüentemente, o benefício pecuniário total advindo daquele deve ser aproveitado por este, que efetiva e diretamente o executa, e não repassado a outras pessoas.

5. Desta forma, a atividade de garimpeiro, sendo executada por pessoas regularmente matriculadas, contratadas, a qualquer título, por outrem, enseja a caracterização como empresas individuais, que, para efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas, dado que se tipifica à exploração de trabalho alheio e à conseqüente prática mercantil com o produto conseguido, conforme o disposto no art. 97, § 1º, b, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, dispositivo cujo teor foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 25/76.

6. Em sendo detectada a situação de fato, a repartição fiscal competente tomará as providências cabíveis para o caso, quanto aos impostos federais, uma vez que a pessoa jurídica está sujeita a outro regime de exploração de substâncias minerais e a outra modalidade de tratamento tributário.

7. Cabe destacar que, no concernente ao imposto de renda, o lucro bruto auferido com a venda do produto do trabalho executado por garimpeiros contratados (dada a equiparação às pessoas jurídicas), não goza do benefício fiscal concedido aos garimpeiros pelo Decreto-Lei nº 1.370/74, alterado pelos Decretos-Leis nºs 1.516/76 e 2.089/83. Este benefício se traduz, na prática, pela dedução, na cédula H, da declaração de imposto de renda - pessoa física, de 90 por cento do rendimento bruto auferido (comprovado pela via da nota fiscal de aquisição) por garimpeiros regularmente matriculados, com a venda de substâncias minerais diretamente a empresas compradoras autorizadas pela Secretaria da Receita Federal.

7.1 Ressalte-se, também, que a matrícula concedida a quem não exerce efetiva e individualmente a atividade de garimpeiro, não deve ser renovada pela repartição

fiscal competente (subitem 1.4 do Capítulo III da Instrução Normativa SRF nº 22/73, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 12/81).

Outro ponto a se evidenciar é que a Lei nº 11.685, de 2008, no art. 4º traz as modalidades de trabalho de garimpeiro e o Parecer Normativo CST nº 23, de 1984 informa qual modalidade é abarcada pela referida isenção. Neste ponto cabe destacar que nos autos ficou evidente que o volume extraído e negociado de cassiterita no ano de 2012 (294.347 kg e 24,529 ton /mês) denuncia que o trabalho exercido pela contribuinte é incompatível com a modalidade individual, rudimentar e pessoal. Pois, a produtividade média do setor formal, levando em conta dados de 2008, situa-se em torno de 10,4 (ton) homem/ano., conforme estudo apontado pela Autoridade Fiscal (site [www.mme.gov.br](http://www.mme.gov.br), do Ministério de Minas e Energia, presente em fls. 41/70). Para atingir tal produção, é razoável supor uma estrutura mais complexa e especializada com utilização de maquinário específico e colaboração de terceiros.

Corroborando o presente entendimento, cabe registrar o fato de constar na DIRPF da contribuinte, referente ao ano-calendário 2012, comprova que o contribuinte, de fato, possui bens (máquinas) usualmente utilizados no processo de extração mineral, com valor significativo e bastante especializados, tais como: pá carregadeira, escavadeira, carregadeira de rodas e caminhões, dentre outros.

Também não é razoável crer que tal produtividade possa ter sido atingida somente pela modalidade de trabalho individual, rudimentar e pessoal do contribuinte. Portanto, as provas dos autos indicam que a atividade da contribuinte não se enquadra na norma isentiva.

Assim, não assiste razão ao impugnante quando afirma que exerce a atividade de garimpeiro para fins de isenção da tributação do Imposto de Renda.

De todo disposto acima, percebe-se que o Parecer Normativo CST nº 23, de 27/09/1984 continua em vigor, mesmo após as alterações do Decreto-lei nº 227, de 1967 e da Lei nº 11.685, de 2008. Pois, no que diz respeito à tributação da atividade de garimpeiro a norma a ser observada é a da Lei nº 7.713, de 1988 e a do art. 48 do RIR/1999 que diz expressamente “São tributáveis 10% do rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos”.

Cabe evidenciar que a norma é cristalina ao afirmar que o objeto de venda é de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas. No entanto, segundo as Notas Fiscais apresentadas pela impugnante, a cassiterita corresponde a 100% dos minérios extraídos. Neste ponto, já se pode afirmar que essa produção de cassiterita não se enquadra nesta definição, portanto, não está abrangida pela norma isentiva.

Analisando os autos, verifica-se que o contribuinte informou, na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), ano-calendário 2012,

rendimentos tributáveis correspondente a 10% do valor auferido na atividade extração de mineral. A diferença de 90% foi declarada como rendimentos isentos e não tributáveis.

Dessa forma, percebe-se que o contribuinte utilizou o benefício fiscal concedido aos garimpeiros, em que o imposto de renda incidirá somente sobre 10% do rendimento bruto na venda do produto da garimpagem a empresas legalmente habilitadas, conforme disposto no art. 10 da lei nº 7.713 de 1988:

Art. 10. O imposto incidirá sobre dez por cento do rendimento bruto auferido pelos garimpeiros matriculados nos termos do art. 73 do Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, remunerado pelo art. 2º do Decreto-Lei nº. 318, de 14 de março de 1967, na venda a empresas legalmente habilitadas de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos.

Considerando que a atividade do impugnante não pode ser enquadrada como de garimpeiro; considerando que a cassiterita não é metal precioso, pedra preciosa e semipreciosa; considerando que a quantidade vendida é incompatível com a modalidade de trabalho individual, rudimentar e pessoal; considerando que as Notas Fiscais demonstram vendas exclusivamente de cassiterita; resta concluir que o contribuinte não está abrangida pela isenção do art. 48 do RIR/1999 e do art. 10 da Lei nº 7.713, de 1988. Portanto, não merece reparo o feito fiscal.

Por fim, cabe elucidar com relação à alegação de confisco, que não existe um patamar pré-definido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente.

Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não-confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infra-constitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Não se pode, portanto, dizer que o princípio esteja direcionado à Administração Tributária, que submete-se ao Princípio da Legalidade, não podendo se esquivar da aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Em outras palavras, à Administração Tributária incumbe a execução da lei, em estrita observância dos seus mandamentos, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade lançadora, portanto, não deve e nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “ atividade administrativa plenamente vinculada” . O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte.

Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, sendo irrelevante sua repercussão na situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Em remate, em relação aos argumentos de inconstitucionalidade elencados ao longo da impugnação, há de se esclarecer que não cabe às autoridades julgadoras administrativas a apreciação e decisão de questões referentes à constitucionalidade de atos legais, visto que a Constituição Federal, por meio dos artigos 97 e 102, confere tal competência exclusivamente ao Poder Judiciário. Aos julgadores desta instância do contencioso administrativo, composta exclusivamente por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, cabe, por dever de ofício, observar o estrito cumprimento das leis, bem como dos atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil.

A alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é passível de acolhimento pela DRJ somente na hipótese deste ter sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em via direta (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, art. 1º, § 1º) ou indireta, com ou sem suspensão de execução da norma pelo Senado Federal (Decreto nº 2.346, de 1997, art. 1º, §§ 2º e 3º, e art. 4º, parágrafo único), consoante entendimento exarado no Parecer PGFN/CREN nº 948, de 1º de julho de 1998.

Reforço, por fim, quanto aos argumentos fundados em inconstitucionalidade de leis e decretos, que a Súmula CARF n. 2 e o RICARF impedem o exame da matéria por este Conselho.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, nego-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Nuñez Campos**

Relator