



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10240.721139/2014-25
ACÓRDÃO	2201-012.109 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS SANCHES MENA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Weber Allak da Silva, que deu provimento ao recurso. A Conselheira Débora Fófano dos Santos votou pelas conclusões e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face do julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), consubstanciado no Acórdão nº 16-81.107, de 20/12/2017 (fls. 376/392), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Foi efetuado lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF - relativo ao ano-calendário 2011, por meio do Auto de Infração de fls. 3/10, no valor total de R\$ 1.792.664,51, inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 09/2014.

Segundo a autoridade fiscal:

1. A atividade habitualmente exercida pelo Contribuinte fiscalizado não se enquadra na definição de garimpagem nos termos do Decreto-Lei nº 227/67, pois não é exercida de forma rudimentar e nem mesmo de forma individual e por conta própria. Conforme seus esclarecimentos, ele gerencia unidades de produção formadas por associados prestadores de serviço, parceiros que ingressam com capital ou serviço especializado, demonstrando o exercício da atividade de extração mineral de forma coletiva.
2. Em relação ao ano-calendário fiscalizado (AC/2011), o Contribuinte esclareceu que exerceu o cargo de Presidente da Cooperativa Estanífera de Mineradores da Amazônia Legal Ltda. e da Cooperativa dos Fundidores de Cassiterita da Amazônia Ltda, fato que demonstra sua participação na sociedade de extração mineral/mas não a atividade de garimpeiro conforme definida no DL (trabalho individual e direta com utilização de instrumentos rudimentares).
3. Tendo por base as Notas Fiscais apresentadas pelo Contribuinte apurou-se que ele vendeu para as referidas Cooperativas o quantitativo médio mensal, de 21.653,80 Kg do metal Cassiterita e Columbita, resultante da atividade coletiva

de extração, mineral sob sua gerência, conforme esclarecimentos prestados pelo próprio.

4. Para efeitos da isenção, a mineração, garimpagem, fiação ou cata deve estar relacionada com a extração de metais preciosos. De acordo com o Serviço Geológico do Brasil (site www.cprm.gov.br. anexo 2) "são chamados de metais preciosos (ou metais nobres) o ouro, a prata e os metais do grupo da platina. Estes compreendem platina, paládio, ródio, rutênio, irídio e ósmio".
5. Segundo as Notas Fiscais apresentadas pelo Contribuinte, a cassiterita corresponde a 93% (noventa e três por cento) dos minérios extraídos. A cassiterita é um minério proveniente das rochas graníticas, da qual extrai-se o estanho (classificado na categoria dos metálicos não ferrosos), destinado à fabricação de folha de flandres e latas" para acondicionamento, de alimentos, é também usada em cerâmicas (para esmaltes e pinturas). Logo, a cassiterita não é um metal precioso, não estando abrangida pela tributação especial do Art. 48 do Decreto nº 3.000 de 26.03.1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Foi, então, efetuado o lançamento fiscal em face das seguintes infrações:

- I) Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica classificados indevidamente na DIRPF original como rendimento isentos, no montante de R\$ 3.306.494,37, provenientes de venda de minério de cassiterita e columbita às Cooperativas;
- II) Omissão de Rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de Pessoa Jurídica no montante de R\$ 56.784,00, com base nas notas fiscais emitidas pela cooperativa em favor do Contribuinte fiscalizado.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou sua impugnação, alegando, em síntese, que:

1. A interpretação dos fiscais é equivocada e fundamentada em legislação revogada, viola não somente texto expresso em lei, como a Constituição Federal (§ 3º do Art. 174).
2. A definição de garimpeiro adotada pelos fiscais (itens 18 e 25) foi calçada em lei revogada (arts. 70 ao 78 do Capítulo VI do Decreto-lei 227/67 em razão da edição de duas leis novas e especiais: a) LEI Nº 7.805, DE 18 DE JULHO DE 1989 que altera o Decreto 227, de 28 de fevereiro de 1967, cria o regime de permissão garimpeira, extingue o regime de matrícula. b) LEI Nº 11.685, DE 2 DE JUNHO DE 2008, que Instituiu o Estatuto do Garimpeiro.
3. À luz da legislação vigente, o exercício de garimpagem pode e deve ser exercido, preferencialmente, de forma associativa e preferencialmente através de

cooperativa, como está expressamente previsto no arts. 10 e 12 da Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989.

4. A interpretação dada pelos fiscais tem o objetivo de colocar o garimpeiro na época do Império, quando seus instrumentos de trabalho eram simples pá e picareta. Os tempos mudaram e as técnicas evoluíram sem que isso represente decretação da morte do serviço de garimpagem, ao contrário, a atividade teve atenção especial do constituinte e posteriores legislações, normas legais que os fiscais simplesmente ignoraram para basear a fundamentação do auto em legislação.
5. O critério subjetivo está fundamentado em legislação revogada e contrariou normas legais e constitucionais, sendo que a atividade de garimpagem exercida pelo Impugnante está amparada pelas normas legais vigentes.
6. A Fiscalização entendeu que o Impugnante não estaria enquadrado na forma de cálculo prevista no art. 48 pelo fato da cassiterita não ser enquadrar como "metais preciosos", "pedras preciosas" e "semipreciosas", sendo que para formar sua interpretação se socorrem ao site do Serviço Geológico do Brasil (www.cpim.gov.br). Pode-se verificar que não existe norma legal que "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 ".
7. O Auto é nulo de pleno direito pelo fato de a legislação não definir "metais preciosos", "pedras preciosas" e "semipreciosas", contrariando o princípio da reserva legal e o da legalidade estrita.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

RENDIMENTO DE GARIMPEIROS. TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não consta dos autos a comprovação da ciência da decisão de primeira instância. A correspondência com a intimação do resultado do julgamento foi devolvida pelos Correios (fl. 396).

O Contribuinte apresentou, em 21/02/2018, o Recurso Voluntário de fls. 407/414. Essa data foi considerada pela delegacia de origem como sendo a data da ciência do resultado do julgamento da DRJ (despacho de fl. 415).

Em seu recurso, o Contribuinte traz as seguintes alegações, em suma:

1. A relatora do acórdão recorrido fez referência à CPRM, que por sua vez não é o órgão competente para disciplinar a matéria de exploração mineral no Brasil. Bastava ler a legislação de regência, que é clara e objetiva, e seu voto seria diferente e favorável ao aqui Recorrente.
2. Na época dos fatos aqui trazidos, a matéria aqui em tela era disciplinada pela Lei 8.876/94, que instituiu o DNPM como Autarquia Federal, hoje transformado em Agência Nacional de Mineração (ANM) através da Lei nº 13.575/2017.
3. Hoje, a ANM tem competência para implementar as orientações e diretrizes fixadas no Decreto-Lei número 227;1967 (Código de Mineração), e legislação correlata e nas políticas estabelecidas pelo Ministério de Minas e Energia.
4. Os Artigos 11 e 12 da Lei Federal nº 7.805/1989 concede competência ao DNPM (hoje ANM) para estabelecer as áreas que deverão ocorrer a garimpagem, levando em consideração o interesse social e as razões de ordem ambiental, bem como aduz que nas áreas garimpáveis o trabalho a ser realizado deverá ser realizado preferencialmente em forma associativa, com prioridade para as cooperativas de garimpeiros.
5. A Lei Federal nº 11.685/2008 instituiu o chamado Estatuto do Garimpeiro, sendo clara em definir a cassiterita como mineral garimpável, a qual foi desrespeitada no presente caso.
6. Hoje, a atividade de garimpagem desenvolvida através de Cooperativas de Garimpeiros evoluiu, para dar celeridade e eficiência ao processo de extração, acompanhando a evolução e o dinamismo dos tempos modernos em obediência ao que determina o *caput* do Artigo 5º da Lei Federal nº 7.805/1989.
7. O Inciso I do Artigo 2º do Estatuto do Garimpeiro nos diz que garimpeiro é toda pessoa física de nacionalidade brasileira que, individualmente ou em forma associativa, atue diretamente no processo da extração de substâncias minerais garimpáveis.
8. O Parecer Normativo CST nº 23 citado no julgamento aqui recorrido não tem força de Lei e foi exarado na vigência de Leis anteriores, que foram revogadas e ou modificadas pela nova legislação.
9. No presente caso, temos um julgamento contrário a legislação que rege a matéria fática, sendo que o princípio da legalidade aparece expressamente na nossa Constituição Federal em seu art. 37, *caput*.

10. O Princípio da Legalidade é uma das maiores garantias para os gestores frente o Poder Público. Ele representa total subordinação do Poder Público à previsão legal, visto que, os agentes da Administração Pública devem atuar sempre conforme a lei.

11. O estanho é um metal raro, portanto precioso, atendendo assim às Instruções Normativas exaradas pela Receita Federal vigentes na época da presente autuação, bem como as Instruções Normativas hoje em voga — além do que é "garimpável", por torça de Lei.

Em 05/03/2018, apresentou petição requerendo juntada aos autos de fotos que alega terem sido feitas na área do garimpo (fls. 419/421).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

O cerne da controvérsia reside no enquadramento da atividade exercida pelo Contribuinte fiscalizado na tributação especial contida no artigo 48 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo decreto nº 3.000/1999, e no artigo 10 da Lei n. 7.713/1988.

Essa matéria não é nova neste Colegiado.

Na sessão de 11 de julho de 2024, foi julgado processo com situação similar, tendo esta Turma de Julgamento concluído por negar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, por maioria de votos, cuja decisão foi assim ementada (Acórdão nº 2201-011.832, proc. nº 10240.721317/2015-07):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias (sic)

Ano-calendário: 2012

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E OUTROS ATOS NORMATIVOS

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade.

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.

Aqui, transcrevo o voto vencedor, da lavra da ilustre Conselheira Luana Esteves Freitas, componente desta Turma de Julgamento, com o qual concordo e adoto como razões de decidir.

De início, vale destacar que estamos diante de **normas que versam sobre “benefícios fiscais”**, de modo que necessário se faz a sua **interpretação literal**, nos termos do **artigo 111, inciso II do Código Tributário Nacional**, que assim preconiza, *ipsis litteris*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A isenção dos rendimentos oriundos da atividade de garimpagem encontra-se prevista no artigo 48 do RIR/1999 e artigo 10 da Lei n. 7.713/1988, que assim preconizam:

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.

§ 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.

3º Será considerado, para efeito de justificar acréscimo patrimonial, somente o valor correspondente à parcela sobre a qual houver incidido o imposto.

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.

Parágrafo único. A prova de origem dos rendimentos de que trata este artigo far-se-á com base na via da nota de aquisição destinada ao garimpeiro pela empresa compradora.

O citado dispositivo legal determinou a necessidade de cumprimento de requisitos legais para a caracterização da pessoa física como garimpeiro, que se encontram estipulados nos artigos 70 a 72 do Decreto-Lei n. 227 de 28 de Fevereiro de 1967, que assim dispõem:

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, semipreciosas e minerais metálicos ou não metálicos, valiosos, em depósitos de aluvião 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 - fiação, o trabalho individual de quem utilize instrumentos rudimentares, aparelhos manuais ou máquinas simples e portáteis, na extração de metais nobres nativos em depósitos de aluvião ou aluvião, fluviais ou marinhos, depósitos esses genericamente denominados fiasqueiras; e, III - cata, o trabalho individual de quem faça, por processos equiparáveis aos de garimpagem e fiação, 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, fiação ou cata, denomina-se genericamente, garimpeiro.

Art. 72. Caracteriza-se a garimpagem, a fiação 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.

Importante rememorar que as Leis n° 7.805/1989 e 11.685/2008 fizeram alterações pontuais nas normas previstas no **Decreto-Lei n° 227/1967, de modo que este ainda continua em vigor**, especialmente os supracitados dispositivos legais, que disciplinam acerca dos critérios subjetivo e objetivo para definição do contribuinte como garimpeiro.

Inclusive, ao contrário do alegado pelo recorrente, **o artigo 3º da Lei n° 11.685/2008 deixa inconteste a que o Decreto-Lei n° 227/1967 continua em**

vigor, ainda que alterado pela Lei nº 7.805/1989 que criou o regime de permissão de lavra garimpeira, vejamos:

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.

Dito isto, por meio da leitura conjugada dos dispositivos legais acima citados, vislumbramos a necessidade de observância e cumprimento dos critérios subjetivo e objetivo para fins de concessão do benefício fiscal da isenção do Imposto de Renda sobre as receitas provenientes da atividade de garimpagem.

No que tange ao **requisito subjetivo, o contribuinte precisa ser enquadrado como garimpeiro**, cuja definição encontra previsão legal no artigo 71 do Decreto-Lei nº 227/1967, com conceito posteriormente ampliado pelo artigo 2º, inciso I da Lei nº 11.685/2008, sendo àquele que individualmente, ou por meio de associações, através de processos rudimentares, atue diretamente no processo de extração de minerais garimpáveis.

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;

(...)

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.

A nova legislação, Lei nº 11.685/2008, definiu expressamente as modalidades de garimpo, em seu artigo 4º, nas quais o recorrente não se enquadra em qualquer delas, conforme adiante será elucidado.

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.

Embora a citada legislação posterior tenha ampliado o conceito de garimpeiro, denota-se que o objetivo do legislador se manteve o mesmo, **de beneficiar o garimpeiro que trabalha efetivamente na linha de frente da extração mineral, de forma individual** – ou coletiva por meio das associações e rudimentar – **sendo certo que para fins de isenção de imposto de renda, a lei deve ser interpretada literalmente.**

No caso vertente, o contribuinte, ora recorrente, não se desincumbiu de seu ônus probatório, ao passo que as provas carreadas durante a fiscalização restaram evidente que a atividade desenvolvida não se enquadra no conceito legal de garimpagem.

Isso porque, o **alto volume de minério extraído no ano-calendário de 2012** exigiu: (i) a utilização de maquinário específico, os quais o recorrente é proprietário e possuidor, conforme consta em sua DIRPF; (ii) alto grau de expertise e/ou especialização dos envolvidos na atividade; (iii) a colaboração de terceiros, visto que o contribuinte desempenha outras atividades, sendo impossível que sem a sua dedicação exclusiva fosse obtido o volume de minério extraído no ano-calendário objeto da fiscalização, conforme comprovado por meio de estudo técnico.

Nada obstante, ainda que o citado critério subjetivo tivesse sido alcançado, fato é que o critério objetivo para fins de enquadramento da atividade de garimpagem apta à isenção do IRPF, insculpido no artigo 70 do Decreto-Lei nº 227/1967, acima transcrito, restou absolutamente descumprido pelo ora recorrente.

Como dito, há **necessidade de interpretação inequívoca das normas concessivas de benefícios fiscais (artigo 111, CTN)**, tal como a isenção do Imposto de Renda em comento, sendo que o critério objetivo insculpido no artigo 48 do RIR/1999 para fins de caracterização da atividade de garimpagem consiste na extração de metais preciosos, pedras preciosas ou semipreciosas, ao passo que a cassiterita, por sua vez, não se enquadra em nenhum deles, ainda que seja conceituada como um mineral garimpável pela Lei nº 11.685/2008.

De acordo com o Serviço Geológico do Brasil (site www.cprm.gov.br, anexo 2) “são chamados de metais preciosos (ou metais nobres) o ouro, a prata e os metais do grupo da platina. Estes compreendem platina, paládio, ródio, rutênio, irídio e ósmio”.

Além disso, poderia o recorrente ter apresentado documentos e/ou provas idôneos, inclusive por meio de pareceres técnicos, emitidos por profissionais competentes, a fim de demonstrar que a cassiterita se enquadra no conceito de metais preciosos, pedras preciosas ou semipreciosas, o que de fato não o fez, razão pela qual, mais uma vez, não se desincumbiu de seu ônus probatório. Assim, diante da necessidade da interpretação literal da norma concessiva de benefício fiscal, e que o recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório, além da presunção de legalidade do lançamento tributário, restou inconteste que: (i) a atividade exercida pelo recorrente não pode ser enquadrada como garimpeiro; (ii)

os documentos apresentados pelo recorrente, Notas Fiscais, revelam o comércio exclusivo de cassiterita, e que não é metal precioso, pedra preciosa e semipreciosa; (iii) a quantidade vendida no ano-calendário de 2012 é incompatível com a modalidade de trabalho individual, rudimentar e pessoal, ou qualquer outra modalidade prevista na Lei nº 11.685/2008, resta forçoso concluir que a atividade desempenha pelo contribuinte não está abrangida pela isenção do art. 48 do RIR/1999 e do art. 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento

Desse modo, deve ser mantida a decisão de primeira instância.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **negar** provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos

Inicialmente faz-se necessária a delimitação da matéria em litígio tendo em vista que, ainda que o Auto de Infração seja composto pelas seguintes infrações: 0001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS e 0002 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF - RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF, em sede recursal o Recorrente somente se manifesta em relação à segunda delas, estando, portanto, fora de litígio a infração de 0001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Como informado pelo relator do voto condutor, “o cerne da controvérsia reside no enquadramento da atividade exercida pelo Contribuinte fiscalizado na tributação especial contida no artigo 48 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo decreto nº 3.000/1999, e no artigo 10 da Lei nº 7.713/1988”, matéria esta já analisada por este colegiado no acórdão nº 2201-011.832, julgado em 11 de julho de 2024, em que, por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, seguindo a lógica do voto vencedor.

Naquele julgado acompanhei a divergência em relação ao voto do então relator, que restou vencido, todavia, hoje, revendo meu posicionamento, estou convencida acerca da plausibilidade de algumas das considerações feitas pelo relator daquele voto vencido e que foram objeto de apresentação de voto divergente no presente julgamento.

Em apertada síntese, os fundamentos adotados no voto condutor dos presentes autos para a não consideração da atividade exercida pelo Recorrente como garimpeiro são os seguintes: (i) interpretação literal do conceito de garimpeiro; (ii) volume de minério extraído e (iii) necessidade de interpretação inequívoca das normas concessivas de benefícios fiscais (artigo 111 CTN).

Tais questões também foram objeto de análise pelo conselheiro Weber Allak da Silva, no voto em que restou vencido no citado acórdão nº 2201-011.832, tendo por fundamento a legislação superveniente ao Decreto-lei nº 227/1967, conforme se observa no excerto abaixo reproduzido:

(...)

Analisando o relatório fiscal e os demais documentos constantes nos autos verifico que o lançamento foi calcado exclusivamente na descaracterização da condição de garimpeiro do recorrente. Segundo a autoridade lançadora, o atuado realizava atividade mineradora com a utilização de equipamentos e recursos, que seriam incompatíveis com os ditames estabelecidos no Decreto-Lei nº 227/1967. Segundo a norma citada, o trabalho de garimpo se daria de forma individual, utilizando instrumentos rudimentares, aparelhos manuais ou máquinas simples e portáteis. Corroborava o entendimento com o argumento de que a quantidade de minério extraída no período seria significativamente superior à média da região.

Embora o Decreto-Lei nº 227/1967 continue em vigor, torna-se necessário a verificação se todos os seus ditames permanecem válidos diante de norma superveniente. A citada norma apresenta um conceito restritivo de garimpagem, como bem apontado na decisão de 1ª instância. Com a edição das Leis 7.805/1989 e 11.685/2008, o conceito de garimpagem foi alargado. Certamente, pretendeu legislador ampliar a definição de garimpagem, caso contrário manteria o texto próximo ao do Decreto- Lei 227/1967. Portanto, não cabendo à autoridade fiscal manter a restrição prevista na legislação anterior.

Também foi apresentado como fundamentação para o não reconhecimento da condição de garimpeiro o tipo de minério extraído (cassiterita), que não se enquadraria na classificação de metal precioso, mencionado no art. 48 do Regulamento do Imposto de Renda. Ocorre que a Lei 7.805/89, que alterou o Decreto-Lei 227/1967, cita explicitamente a Cassiterita como metal garimpável. Tendo em vista que a não classificação da Cassiterita como “metal precioso” para fins de garimpo pela autoridade fiscal não se baseou em atos normativos quaisquer, apenas em informação extraída do sítio da internet do Serviço Geológico do Brasil, há de prevalecer o texto legal do art. 10, § 1º da Lei 7.805/1989, adiante transcrita:

Art. 10. Considera-se garimpagem a atividade de aproveitamento de substâncias minerais garimpáveis, executadas no interior de áreas estabelecidas para este fim, exercida por brasileiro, cooperativa de

garimpeiros, autorizada a funcionar como empresa de mineração, sob o regime de permissão de lavra garimpeira.

§ 1º São considerados minerais garimpáveis o ouro, o diamante, a **cassiterita**, a columbita, a tantalita e wolframita, nas formas aluvionar, eluvionar e coluvial; a sheelita, as demais gemas, o rutilo, o quartzo, o berilo, a muscovita, o espodumênio, a lepidolita, o feldspato, a mica e outros, em tipos de ocorrência que vierem a ser indicados, a critério do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM.

Por fim, quanto à possibilidade de aplicação do conceito restritivo de garimpagem especificamente para efeitos tributários. Poderia o legislador estabelecer que a redução da base de cálculo do IRPF para atividade de garimpagem seria aplicada apenas ao pequeno garimpeiro, cuja atividade se adegue à definição prevista no Decreto-Lei 227/1967, mas não o fez. Diante dessa omissão, não cabe à autoridade fiscal fazer tal interpretação.

(...)

Em síntese, extraem-se os seguintes fundamentos do voto acima reproduzido: (i) o conceito de garimpagem previsto no Decreto-lei nº 227 de 1967 foi alterado com a edição das Leis nº 7.805 de 1989 e 11.685 de 2008, não tendo sido estabelecido pelo legislador que a redução da base de cálculo do IRPF seria aplicada apenas ao pequeno garimpeiro, não havendo também qualquer limitação acerca do volume de minério extraído e (ii) ante a ausência de atos normativos que definam a cassiterita como metal precioso, a fiscalização utilizou-se de informação extraída no sítio da internet do Serviço Geológico do Brasil, entendendo o relator que ante tal omissão normativa, há de prevalecer a disposição contida no artigo 10, § 1º da Lei nº 7.805 de 1989, que reconhece a cassiterita como mineral garimpável.

Acompanho os fundamentos do voto acima reproduzido (voto vencido no acórdão nº 2201-011.832) em relação à questão de que houve a alteração do conceito de garimpeiro e de não haver qualquer limitação legal ou normativa em relação ao volume de minério extraído, cabendo as seguintes considerações:

A tributação favorecida do rendimento bruto dos garimpeiros está prevista no artigo 48 do Decreto nº 3.000 de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) vigente à época dos fatos e no artigo 10 da Lei nº 7.713 de 1988:

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 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 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).

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO 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.

Parágrafo único. A prova de origem dos rendimentos de que trata este artigo far-se-á com base na via da nota de aquisição destinada ao garimpeiro pela empresa compradora.

Para ter direito ao benefício, a legislação exige o cumprimento dos seguintes requisitos por parte do contribuinte: (i) critério subjetivo: os rendimentos devem ser auferidos por garimpeiro e (ii) critério objetivo: venda realizada a empresas legalmente habilitadas de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 11/24), o lançamento decorreu do fato de o contribuinte ter descumprido os seguintes critérios legais exigidos: (i) critério subjetivo: não ter sido caracterizado como garimpeiro e (ii) critério objetivo: exploração de mineral (cassiterita) não enquadrada no rol dos metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas.

Os dispositivos reproduzidos em linhas pretéritas dispõem sobre a tributação pelo imposto de renda dos rendimentos auferidos pelos garimpeiros e não mencionam ou mesmo conduzem à interpretação restritiva dada no voto condutor dos presentes autos, qual seja, a dos artigos 70, 71 e 72 do Decreto-lei nº 227 de 1967.

Desse modo, mesmo vigentes tais dispositivos, a Lei nº 11.685 de 2008 ao definir em seu artigo 2º os conceitos de garimpeiro (inciso I), garimpo (inciso II) e minerais garimpáveis (inciso III), derogou tacitamente as definições previstas no artigo 70 do Decreto-lei nº 227 de 1967, levando à conclusão, pelas informações constantes nos presentes autos, que o contribuinte se amolda à condição de garimpeiro, cumprindo o critério subjetivo da norma legal.

O outro requisito (critério objetivo) que foi, segundo a fiscalização, descumprido pelo contribuinte para a tributação beneficiada dos rendimentos de garimpeiro diz respeito à necessidade de a venda ser de “metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas”. Neste ponto,

concordo com o voto condutor dos presentes autos no sentido de que a interpretação da norma concessiva de benefícios fiscais deve ser literal, nos termos do artigo 111 do CTN.

Ainda que não haja um dispositivo normativo específico indicando o rol de metais e pedras preciosas e semipreciosas, não é plausível considerar que, somente pelo fato de constar no rol de minerais garimpáveis do artigo 10, § 1º da Lei nº 7.805 de 1989, a cassiterita possa ser considerada um mineral precioso¹.

Assim, mesmo que tenha valor comercial significativo, o senso comum é de que a cassiterita não é um metal precioso, mas sim o principal minério do estanho.

Por conseguinte, ainda que a atividade do contribuinte possa ser caracterizada como de garimpeiro (critério subjetivo), a exploração e venda de cassiterita, mineral não classificado como precioso (critério objetivo), afasta a possibilidade do mesmo de se beneficiar da tributação favorecida prevista nos artigos 48 do Decreto nº 3000 de 1999 e 10 da Lei nº 7.713 de 1988.

Conclusão

Em vista dessas considerações, por não terem sido preenchidos todos os requisitos legais e normativos previstos, resta concluir que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não pode ser tributada nos moldes previstos no artigo 48 do Decreto nº 3000 de 1999 e artigo 10 da Lei nº 7.713 de 1988.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos

¹ Conforme consta do Relatório Fiscal (fl. 18):

De acordo com o Serviço Geológico do Brasil (site www.cprm.gov.br, anexo 2) "são chamados de metais preciosos (ou Metais nobres) o ouro, a prata e os metais do grupo da platina. Estes compreendem platina, paládio, ródio, rutênio, irídio e ósmio".