



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722886/2018-38
ACÓRDÃO	1302-007.576 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCELO NORKEY DUARTE PEREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITORIAL. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de Impugnação ao lançamento, não sendo obrigatório no procedimento fiscal, fase inquisitorial de constituição do crédito tributário.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. REGULARIDADE.

É válida a intimação por edital, quando resultar improfícuo um dos meios de intimações previstos no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72¹.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

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 Nacional², para usufruir da tributação favorecida prevista para os rendimentos

¹ Art. 23. [...]

§1º. Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² 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 acessórias.

obtidos da atividade de garimpeiro deve ser comprovada a condição do contribuinte como garimpeiro.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA. DOLO COMPROVADO.

Tendo sido comprovada a prática reiterada de omissão de receitas e rendimentos percebidos em decorrência do exercício da atividade econômica do contribuinte, traz à evidência o objetivo de ocultar do Fisco o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa de ofício qualificada.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ARTIGO 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”)³ e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

³ **Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Júnior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 732/752); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (e-fls. 753/761); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 762/782) e Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP (e-fls. 783/790), relativos ao período de 2013 e 2014 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 1.550.186,78, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e multa qualificada no percentual de 150%, a seguir discriminados:

IRPJ	
IMPOSTO	141.772,97
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2019)	72.083,68
MULTA PROPORCIONAL	212.659,44
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	426.516,09
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	85.805,10
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2019)	43.935,02
MULTA PROPORCIONAL	128.707,63
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	258.447,75
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	51.012,63
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2019)	26.548,98
MULTA PROPORCIONAL	76.518,91
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	154.080,52
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	235.443,26
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2019)	122.534,32
MULTA PROPORCIONAL	353.164,84
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	711.142,42

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2013, 06/2013, 09/2013 e 12/2013
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de intimação e constatação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/1999 e 22/11/2018:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2014, 06/2014, 09/2014 e 12/2014
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de intimação e Constatação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/1999 e 22/11/2018:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA ATIVIDADE

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	465.840,88	150,00
28/02/2013	174.218,77	150,00
31/03/2013	82.140,60	150,00
30/04/2013	96.808,80	150,00
31/05/2013	178.108,11	150,00
30/06/2013	202.337,84	150,00
31/07/2013	212.763,26	150,00
31/08/2013	478.416,30	150,00
30/09/2013	554.378,34	150,00
31/10/2013	511.584,03	150,00
30/11/2013	266.049,39	150,00
31/01/2014	443.508,04	150,00

28/02/2014	329.132,85	150,00
31/03/2014	436.967,21	150,00
30/04/2014	377.246,50	150,00
30/05/2014	445.660,64	150,00
30/06/2014	152.135,42	150,00
31/07/2014	896.199,12	150,00
31/08/2014	280.493,48	150,00
30/09/2014	350.295,94	150,00
31/10/2014	267.988,47	150,00
30/11/2014	287.059,46	150,00
31/12/2014	358.778,95	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 532 e 537 do RIR/99

Arts. 150, 160, 532 e 537 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos incluindo Relatório Fiscal, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

COFINS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	465.840,88	150,00
28/02/2013	174.218,77	150,00
31/03/2013	82.140,60	150,00
30/04/2013	96.808,80	150,00
31/05/2013	178.108,11	150,00
30/06/2013	202.337,84	150,00
31/07/2013	212.763,26	150,00
31/08/2013	478.416,30	150,00
30/09/2013	554.378,34	150,00
31/10/2013	511.584,03	150,00
30/11/2013	266.049,39	150,00
31/01/2014	443.508,04	150,00

28/02/2014	329.132,85	150,00
31/03/2014	436.967,21	150,00
30/04/2014	377.246,50	150,00
30/05/2014	445.660,64	150,00
30/06/2014	152.135,42	150,00
31/07/2014	896.199,12	150,00
31/08/2014	280.493,48	150,00
30/09/2014	350.295,94	150,00
31/10/2014	267.988,47	150,00
30/11/2014	287.059,46	150,00
31/12/2014	358.778,95	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;

art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos incluindo Relatório Fiscal, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	465.840,88	150,00
28/02/2013	174.218,77	150,00
31/03/2013	82.140,60	150,00
31/03/2013	96.808,80	150,00
30/04/2013	96.808,80	150,00
31/05/2013	178.108,11	150,00

30/06/2013	202.337,84	150,00
31/07/2013	212.763,26	150,00
31/08/2013	478.416,30	150,00
30/09/2013	554.378,34	150,00
31/10/2013	511.584,03	150,00
30/11/2013	266.049,39	150,00
31/01/2014	443.508,04	150,00
28/02/2014	329.132,85	150,00
31/03/2014	436.967,21	150,00
30/04/2014	377.246,50	150,00
30/05/2014	445.660,64	150,00
30/06/2014	152.135,42	150,00
31/07/2014	896.199,12	150,00
31/08/2014	280.493,48	150,00
30/09/2014	350.295,94	150,00
31/10/2014	267.988,47	150,00
30/11/2014	287.059,46	150,00
31/12/2014	358.778,95	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos incluindo Relatório Fiscal, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

PIS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	465.840,88	150,00
28/02/2013	174.218,77	150,00
31/03/2013	82.140,60	150,00
30/04/2013	96.808,80	150,00
31/05/2013	178.108,11	150,00
30/06/2013	202.337,84	150,00
31/07/2013	212.763,26	150,00
31/08/2013	478.416,30	150,00
30/09/2013	554.378,34	150,00
31/10/2013	511.584,03	150,00
30/11/2013	266.049,39	150,00
31/01/2014	443.508,04	150,00
28/02/2014	329.132,85	150,00
31/03/2014	436.967,21	150,00
30/04/2014	377.246,50	150,00
30/05/2014	445.660,64	150,00
30/06/2014	152.135,42	150,00
31/07/2014	896.199,12	150,00
31/08/2014	280.493,48	150,00
30/09/2014	350.295,94	150,00
31/10/2014	267.988,47	150,00
30/11/2014	287.059,46	150,00
31/12/2014	358.778,95	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos incluindo Relatório Fiscal, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. De acordo com o “Relatório Fiscal” (e-fls. 713/731), o procedimento fiscal foi inicialmente aberto contra Marcelo como pessoa física, mas concluiu-se que ele deveria ser equiparado à pessoa jurídica, pois atuava de forma organizada e profissional. Foram realizadas

diligências em cooperativas (COOGER, COOMIGA e COOPEGAMI) e em instituições financeiras, que confirmaram grandes operações de compra de minérios com depósitos na conta do Contribuinte.

4. Merecem destaque os seguintes pontos: **(i)** foram identificadas NF-e de entrada totalizando R\$ 3,2 milhões em 2013 e R\$ 4,6 milhões em 2014; **(ii)** o volume comercializado chegou a 135 toneladas (2013) e 177 toneladas (2014) de cassiterita; **(iii)** a quantidade e a estrutura utilizada (máquinas, escavadeiras, equipe de operação) descaracterizam a condição de garimpeiro artesanal, configurando atividade empresarial. A Autoridade Fiscal concluiu que Marcelo se enquadra no artigo 150, §1º, II do RIR/1999: pessoa física que, em nome individual, explora atividade econômica com fim lucrativo, devendo ser equiparada a pessoa jurídica, desse modo, foi determinada de ofício a inscrição no CNPJ retroativa a 01.01.2013. Registre-se que, o Contribuinte apresentou declarações de IRPF com rendimentos ínfimos (R\$ 157 mil em 2013 e zero em 2014), incompatíveis com os valores apurados.

5. A Autoridade entendeu, ainda, por aplicar a multa na modalidade qualificada, pois, em seu entendimento, o Fiscalizado teria, de forma intencional, sonegado tributos em todo período fiscalizado, tendo em vista a conduta dolosa de *“obtenção de receitas expressivas mensalmente, sem que tenha havido até que se iniciasse a ação fiscal qualquer declaração do contribuinte sobre esses valores”*.

6. O Contribuinte foi cientificado do lançamento e apresentou a respectiva Impugnação, cujas alegações podem ser assim resumidas:

- (i)** cerceamento de defesa por falta de notificação no endereço correto do Impugnante e omissão de informações no Auto de Infração;
- (ii)** com relação à atividade de garimpeiro: alega que foi requisitada a visita *in loco* do Auditor-Fiscal, para que fosse verificado que “utilizar duas máquinas e não duas enxadas” só aumentaria a dignidade do trabalho humano, mas em nada retira a natureza de garimpeiro, tão pouco reduz o custo da extração;
- (iii)** ausência de dolo para a qualificação da multa: a ausência de localização do Fiscalizado se deu pelo próprio Órgão, que não se empenhou na tentativa de localizar o Contribuinte, não podendo ser imputado a esse a desídia da Fiscalização, vez que nenhuma notificação fora enviada para o endereço constante na base de dados da Receita Federal;
- (iv)** decadência do crédito tributário: o lançamento relativo ao ano de 2013 encontra-se extinto, haja vista que sua exigência foi eliminada pelo decurso do prazo decadencial.

7. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 30 de outubro de 2019, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”), em Acórdão de nº 02-

096.203 (e-fls. 844/874), entendeu por bem **julgar-la parcialmente procedente**, ao fundamento de que:

- (i) preliminar de cerceamento de defesa rejeitada, pois o Contribuinte foi notificado no endereço cadastrado na RFB como seu domicílio fiscal desde 09.05.2013, sendo que o AR retornou com a informação “não procurado”;
- (ii) após as tentativas de ciência por via postal, com encaminhamento de correspondências, sem sucesso na entrega/ciência, para o endereço constante do CPF, a Autoridade Fiscal promoveu a ciência por meio de edital;
- (iii) contrariamente aos argumentos do Impugnante, antes de se efetuar qualquer ciência por meio de edital, a Autoridade Fiscal buscou intimar o Contribuinte, por inúmeras vezes, encaminhando os respectivos termos, por via postal, para o endereço constante de seu cadastro junto à RFB;
- (iv) aplicando-se o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional e considerando-se que a ciência ao lançamento fiscal deu-se na data de 15.04.2019, é de se acolher parcialmente a preliminar suscitada, reconhecendo a extinção do crédito tributário, por decadência, com relação aos débitos apurados para o IRPJ e CSLL - 1º Trimestre/2013, 2º Trimestre/2013 e 3º Trimestre/2013, e para o PIS e Cofins – 01/2013 a 11/2013, já que, para esses, o prazo decadencial ultimou-se em 31.12.2018. O lançamento do IRPJ e CSLL - 4º Trimestre/2013 está íntegro, visto que seu prazo decadencial somente findar-se-ia em 31.12.2019;
- (v) ficou evidente que o volume extraído e negociado de cassiterita (venda superior a 135 ton/2013 e 177 ton/2014) denuncia que o trabalho exercido pelo Contribuinte é incompatível com a modalidade individual, rudimentar e pessoal;
- (vi) o Interessado utiliza, em sua extração mineral, maquinários especializados, além de terceirizar a sua atividade, destoando, assim, do benefício tributário concedido aos garimpeiros, previsto no RIR/1999 (art. 48), que exercem o ofício de forma “individual, utilizando instrumentos rudimentares, aparelhos manuais ou máquinas simples e portáteis”, nos termos do Código de Mineração (DL 227/67);
- (vii) ficou evidenciado não ser o trabalho de garimpagem executado totalmente pelo Contribuinte, mas também por terceiros contratados, que operam o conjunto maquinário especializado, de sua propriedade, para tal fim;
- (viii) sobre a qualificação da multa de ofício, a prática reiterada do Contribuinte em não oferecer à tributação os seus rendimentos decorrentes da garimpagem, seja como pessoa física ou equiparada à pessoa jurídica, denota sua intenção

deliberada em beneficiar-se de intento infracional apurado pela Autoridade Fiscal.

8. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O direito de defesa do contribuinte só se estabelece após a regular ciência do mesmo ao lançamento fiscal. A fase preparatória, de investigação e produção de provas pela Autoridade Fiscal, não comporta a abertura de contraditório ao contribuinte fiscalizado, nem tampouco se firma como um dos momentos para que este exercite o seu direito à ampla defesa.

INTIMAÇÃO. CIÊNCIA POR EDITAL. REGULARIDADE.

Poderá ser promovida a ciência de atos processuais ao contribuinte por meio de edital, quando resultar improfícua a tentativa de ao menos um dos meios de intimação previstos no caput do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 - ciência pessoal, por via postal ou por meio eletrônico.

OITIVA DE TESTEMUNHAS. DESCABIMENTO.

No julgamento de processo administrativo fiscal em primeira instância, inexistente previsão legal de audiência de instrução na qual seriam ouvidas a parte ou testemunhas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PRESENÇA DE DOLO.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, assim quando configurada a ação dolosa do contribuinte no cometimento da infração, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO SISTEMÁTICA E REITERADA. CONDUTA INESCUSÁVEL.

A prática sistemática de não oferecer à tributação, os valores de receitas ou rendimentos percebidos em decorrência do exercício da atividade econômica do contribuinte, incorrendo em erro particularmente inescusável, traz à evidência o objetivo de ocultar da fiscalização o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

GARIMPAGEM. EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA.

Equipara-se à pessoa jurídica a pessoa física que explora habitualmente a atividade de garimpagem com o concurso de terceiros que operam equipamento especializado para extração mineral e executam as demais atividades inerentes ao processo extrativo.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL, PIS E COFINS.

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e Cofins) as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em decorrência de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

9. Em 05.12.2019, o Contribuinte foi cientificado do resultado do Acórdão nº 02-096.203, através de Carta com Aviso de Recebimento – A.R. (e-fl. 911) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 881/898), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

10. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 913), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

12. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023⁴ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

⁴ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

13. Como se denota dos autos, o Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **05.12.2019** (e-fl. 911), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **06.01.2020** (e-fl. 880), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁵.

14. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II – Análise da Alegação Preliminar de Nulidade da Intimação por Edital e Cerceamento de Defesa

15. Verifico, inicialmente, que o Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

- que não teve oportunidade de apresentar esclarecimentos e comprovações durante a fase preparatória de investigação;
- foram realizados esforços para localizar o Contribuinte após concluído o procedimento investigativo;
- que não teve oportunidade de apresentar documentos na fase de constituição do crédito tributário, o que, em seu entender, torna o Auto de Infração nulo;
- não há nos autos informação em quais endereços foram tentadas as notificações para apresentação espontânea ou declaração do Contribuinte, o que, em seu entender, causa cerceamento de defesa;
- por fim, reitera a alegação de que a multa foi aplicada “em dobro” pela ausência de apresentação de documentos.

16. Com base em tais alegações, o Recorrente pugna pelo acolhimento da presente preliminar para declarar a nulidade do lançamento por suposto cerceamento de defesa.

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁵ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

17. Registre-se que, tais alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido:

“Alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Em sede de preliminar, suscita o impugnante a nulidade do Auto de Infração, por pretensa violação do seu direito de defesa. Destacou que a Fiscalização, no início da ação fiscal, procedeu à sua intimação por meio de edital, sendo que este meio de ciência somente poderá ser utilizado após esgotadas as tentativas previstas no art. 23 do PAF. Desta forma, não teve oportunidade de apresentar, na fase instrutória, os seus esclarecimentos e comprovações necessárias. Ressaltou, ainda, que os autos não foram instruídos com a informação do endereço em que foram tentadas as entregas das correspondências, tampouco foi anexado qualquer documento que pudesse comprovar a tentativa de ciência nestes endereços.

Apontou, também, que somente após a emissão de ofícios às instituições bancárias é que a Fiscalização passou a tentar uma nova notificação ao contribuinte, no endereço por ele informado, e, mesmo assim, houve envio de correspondência para endereço divergente. Solicitou a nulidade do lançamento fiscal e retorno dos autos à primeira fase dos procedimentos processuais, para que o mesmo tenha preservado o seu direito de apresentar todos os esclarecimentos necessários, em tempo apropriado, antes de eventual lançamento fiscal.

Improcedem os argumentos e a solicitação do defendente. Senão, vejamos.

Consoante de depreende dos documentos juntados aos autos, constata-se:

a) Termo de Início de Procedimento Fiscal, data: 10/05/2017 (fl.3/5).

Encaminhado ao endereço VL CANOPUS, S/N, ZONA RURAL, ALTAMIRA, PA. Esta correspondência foi devolvida pelos Correios em 02/06/2017, com a informação “NÃO PROCURADO”. Ressalte-se que este endereço é o que foi formalmente cadastrado pelo contribuinte em seu CPF, como seu domicílio fiscal junto à RFB, desde 09/05/2013, consoante consulta realizada junto ao “Portal de Cadastros”, pesquisa Histórico:

Data / Hora	Município/UF	CEP	Endereço
05/05/2019 02:19:58	SAO FELIX DO XINGU/PA	68380-000	AV PARA, MUNDIAL
09/05/2013 19:21:58	ALTAMIRA/PA	68371-050	VL CANOPUS, S N, ZONA RURAL
13/05/2011 04:34:43	ALTAMIRA/PA	68371-000	FAZ NORKEY, SN, REGIAO VILA CANOPUS, ZONA RURAL
09/06/2007 10:46:22	TUCUMA/PA	68385-000	RUA DAS SERINGUEIRAS, 4, D OURO HOTEL, CENTRO
25/06/2004 00:09:27	TUCUMA/PA	68385-000	RUA DAS SERINGUEIRAS, 4, D OURO HOTEL, CENTRO
20/12/1997 07:57:45	CAMPO REDONDO/RN	59230-000	R VIVALDO PEREIRA, 10, CENTRO

b) Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 2, data: 13/07/2017 (fl. 6/9).

Encaminhado ao endereço constante do cadastro (CPF), acima informado. A correspondência foi devolvida pelos Correios em 26/07/2017 com a informação “ENDEREÇO INSUFICIENTE”.

c) Termo de Início de Procedimento Fiscal, data: 01/12/2017 (fl. 10/14). Encaminhado ao endereço constante do cadastro (CPF) e devolvido pelos Correios em 28/12/2017, com a informação “NÃO PROCURADO”.

d) Ciência por Edital, data de publicação: 12/01/2018 (fl. 15). Após as tentativas de ciência por via postal, com encaminhamento de correspondências, sem sucesso na entrega/ciência, para o endereço constante do CPF, a Autoridade Fiscal promoveu a ciência do início da Fiscalização por meio de edital.

e) Termo de Intimação Fiscal nº 1, data: 11/05/2018 (fl. 16/20). Envio ao endereço constante do CPF. Correspondência devolvida em 12/06/2018 com a informação “NÃO PROCURADO”.

f) Ciência por Edital, data de publicação: 23/07/2018 (fl. 21). Ciência do termo de intimação por meio de edital, após tentativa frustrada de ciência por via postal.

g) Termo de Intimação Fiscal nº 2, data: 24/10/2018 (fl. 552/555). Este termo não foi postado ao endereço do contribuinte, decorrente das tentativas frustradas na entrega de todos os termos anteriores. Ciência procedida meio de edital publicado em 24/10/2018 (fl. 555).

h) Termo de Intimação e Constatação Fiscal, data: 13/11/2018 (fl.573/577). Correspondência encaminhada ao novo domicílio do contribuinte – AV PARA, 1920, MUNDIAL, SÃO FELIX DO XINGU, PA, e recebida na data de 26/11/2018 (fl. 579).

i) Termo de Intimação Fiscal nº 3, data: 17/01/2019 (fl. 592/602). Correspondência encaminhada ao novo domicílio do contribuinte (acima) e recebida na data de 28/01/2019 (fl. 602).

Destarte, como se depreende acima, contrariamente aos argumentos do impugnante, antes de se efetuar qualquer ciência por meio de edital, a Autoridade Fiscal buscou intimar o contribuinte, por inúmeras vezes, encaminhando os respectivos termos, por via postal, para o endereço do contribuinte constante de seu cadastro junto à RFB. Todos os termos enviados, bem como os comprovantes de devolução das correspondências, encontram-se carreados ao autos.

Acerca da ciência por meio de edital, sustenta o defendente que este meio somente poderá ser utilizado após esgotamento de todas as vias de intimação previstas no art. 23 do PAF, a saber: pessoal, postal e meio eletrônico. Tal argumento, todavia, na forma como posto, não encontra guarida na legislação atinente ao processo administrativo fiscal.

Assim estabelece o art. 23 do citado Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu

mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

(destacou-se)

Pela leitura do normativo acima, depreende-se que a intimação (ciência) de atos processuais ao contribuinte poderá ser feita 1) pessoalmente; 2) por via postal ou 3) por meio eletrônico. Ressalva a norma que, se resultar improfícuo “um” destes meios de citação, a intimação poderá ser procedida através de publicação de edital.

Portanto, não há uma determinação de observância de ordem de prioridade entre os meios de citação previstos no caput do art. 23 – ou seja, não se determina que primeiro seja feita a tentativa de intimação pessoal, para depois partir para a ciência por via postal e, por último, a ciência por meio eletrônico. A Administração Tributária poderá se valer de quaisquer destes meios, a seu critério, para se proceder à intimação ao contribuinte. Assim, dada a conveniência da Autoridade Fiscal, pode-se, por exemplo, proceder-se à intimação por via postal, ou mesmo por via eletrônica, sem que, anteriormente, tenha se tentado a intimação pessoal.

Também não há obrigatoriedade para que a intimação por edital somente se proceda após a prova de insucesso de se consumir a intimação pelos meios disponibilizados na redação do artigo, em seu caput – pessoal, pessoal e

eletrônica –, como quis argumentar os impugnantes. Na verdade, a norma em comento apenas determina que a citação por edital poderá ser utilizada quando resultar, sem sucesso, “um dos meios” anteriormente previstos.

Desta forma, o que o regramento disposto no PAF quis evitar é que a intimação por edital seja utilizada como linha de partida. Nesse sentido, apenas na impossibilidade de utilização de, ao menos, um dos meios citados, é que a utilização do edital poderá ser adotada.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa do contribuinte, é de ressaltar que tal direito só se estabelece após a regular ciência do mesmo ao lançamento fiscal.

A fase preparatória, de investigação e produção de provas pela Autoridade Fiscal, não comporta a abertura de contraditório ao contribuinte fiscalizado, nem tampouco se firma como um dos momentos para que este exercite o seu direito à ampla defesa.

No caso em exame, o procedimento fiscal que culminou com a expedição do Auto de Infração foi executado cumprindo-se as formalidades legais essenciais previstas na legislação, necessárias para validade dos atos administrativos praticados.

No Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, assinado por autoridade competente – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com indicação de seu cargo e o número de matrícula – foram descritos os fatos e apurações feitas pela Fiscalização, bem como ao contribuinte foram entregues os demonstrativos de apuração dos créditos tributários lançados, com a devida motivação e fundamentação. Conseqüentemente, não procedem as alegações do reclamante.

O procedimento fiscal prévio para lançamento de tributos é procedimento de natureza inquisitória, no qual cumpre ao sujeito passivo apenas colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a Autoridade Administrativa está investida. Somente após a expedição do Auto de Infração, e sua regular ciência, é que se forma uma relação jurídica de natureza processual, da qual o contribuinte se torna parte, aplicando-se, então, as garantias do devido processo legal.

[...]

De sorte que a partir da apresentação de contestação, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Antes da apresentação do recurso, não há litígio, não há contraditório, vez que o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

É o que dispõe os arts. 14 e 15 do PAF (Decreto nº 70.235, de 1972):

*Art. 14. A impugnação da exigência **instaura a fase litigiosa** do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, **contados da data em que for feita a intimação da exigência.** (destacou-se)*

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o recurso instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Depois da ciência do ato, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar recurso escrito, instruído com os documentos em que se fundamentar, exercitando, nesse momento, seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

No presente caso, o contribuinte foi regularmente intimado em várias oportunidades, durante o procedimento fiscal e não apresentou todos os esclarecimentos necessários ou as comprovações requeridas. Depois da expedição do ato administrativo (Auto de Infração), teve acesso aos documentos constantes dos autos, não se constatando qualquer empecilho relativo à produção de provas e apresentação de seus argumentos a refutar a exação fiscal, como se percebe pelo teor e pela tempestividade da sua impugnação, que revela pleno conhecimento dos termos da fiscalização e das razões do lançamento, tanto que se manifestou adequadamente e apresentou a sua linha defesa, abordando questões preliminares e de mérito.

Sendo assim, não se acata a preliminar de nulidade suscitada pelo defendente".
(Destques no original)

18. Como se vê, a decisão recorrida analisou muito bem a questão, de modo que, cabenos apenas registrar, em que pese o inconformismo do Recorrente, que o procedimento seguido pela Autoridade Fiscal está em consonância com a legislação de regência e com a jurisprudência deste Conselho.

19. A propósito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2013 INTIMAÇÃO POR EDITAL. REGULARIDADE **Demonstrando ser improfícua a intimação via postal resai regular a intimação por edital.** (Processo nº 13819.721431/2016-14. Acórdão nº 2401005.781–4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 02 de outubro de 2018, g.n.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002 INTIMAÇÃO. CIÊNCIA POR EDITAL. **É válida a intimação por edital, quando resultar improfícua um dos meios de intimações** previstos no caput do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 e alterações. (Processo nº 13674.000271/2005-05. Acórdão nº 2002-001.177 – Turma Extraordinária /2ª Turma. Sessão de 17 de junho de 2019, g.n.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006, 2007 INTIMAÇÃO EDITALÍCIA. REGULARIDADE. INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL IMPROFÍCUA. EDITAL PUBLICADO EM DEPENDÊNCIA DO ÓRGÃO ENCARREGADO

DA INTIMAÇÃO. No âmbito do processo administrativo fiscal, as tentativas de intimações são realizadas, primeiramente, por uma das modalidades ordinárias - pessoal, postal ou eletrônica -, não havendo se falar aí ordem de preferência, sendo que, **quando um dos meios ordinários restar improfícuo, a Autoridade fiscal poderá proceder, portanto, com a realização de intimação por meio da publicação de edital**, de acordo com o que determina o artigo 23, § 1º do Decreto nº 70.235/70. (Processo nº 10660.720039/2010-15. Acórdão nº 1302-006.817 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 22 de junho de 2023, g.n.)

20. Quanto ao ponto, acrescento ainda, não ter havido qualquer prejuízo à defesa, já que a Recorrente apresentou, oportunamente, sua Impugnação (e-fls. 802/820).

21. Ademais, como de conhecimento, o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário é etapa inquisitorial que antecede o processo administrativo fiscal e não há qualquer disposição legal acerca da necessidade de contraditório e ampla defesa em tal fase.

22. Nesta linha, a Súmula CARF nº 162:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

23. Ainda que assim não fosse, destaca-se que é firme neste Conselho o entendimento de que **não há nulidade sem prejuízo**, isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim em si mesmas. A propósito:

ACÓRDÃO MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE NÃO EVIDENCIADA. As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo **que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa** para **caracterizar a nulidade** dos atos administrativos. Outrossim, também, **não há que se falar em nulidade** do Acórdão de Manifestação de Inconformidade proferido pela autoridade julgadora, visto **não ter ocorrido qualquer violação das disposições contidas no Decreto no 70.235**, de 1972. (Processo nº 10880.914931/2012-24. Acórdão nº 1003-003.585. Sessão de 06/04/2023. Relator Márcio Avito Ribeiro Faria, g.n.)

CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PREJUÍZO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. INSTRUMENTALIDADE. O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. **Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte**, e que lhe seja frustrado o direito de defesa. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. O **cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária**, ou então pelo **óbice** à ciência do auto de infração, **impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e**

provas produzidos nos autos do processo. VALIDADE DO LANÇAMENTO. DOCUMENTOS APREENDIDOS. PREJUÍZO À DEFESA NÃO DEMONSTRADO. A prova do prejuízo à defesa depende da demonstração do nexo entre o lançamento tributário e os documentos apreendidos pela fiscalização. Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público. DOCUMENTOS APREENDIDOS. DEVOLUÇÃO. EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. PREJUÍZO. A devolução ao sujeito passivo de documentos apreendidos pela fiscalização faz-se necessária desde que tais documentos mostrem-se indispensáveis à elaboração da impugnação, resultando a não devolução, apenas nestas circunstâncias, em prejuízo concreto ao interessado com a consequente caracterização de cerceamento ao seu direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento. (Processo nº 11444.000740/2007-28. Acórdão nº 2401-008.268. Sessão de 01/09/2020. Relator Matheus Soares Leite, g.n.)

17. A despeito do esforço argumentativo expendido pela ora Recorrente, não se vislumbra no presente procedimento fiscal a apontada ofensa à ampla defesa a ensejar sua nulidade.

18. Com base nessas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

III – Análise das Alegações Meritórias

III.1 – Alegações Relativas à Atividade de Garimpeiro

19. De plano, observa-se que o Recorrente reiterou as alegações suscitadas na Impugnação, no sentido de que: **(i)** deve ser tributado na pessoa física, com a tributação favorecida prevista na legislação (10% da receita decorrente da comercialização dos metais extraídos); **(ii)** o fato de não ter apresentado a DIRPF não retira o seu direito de usufruir da tributação destinada aos garimpeiros; **(iii)** o emprego de maquinários e de empregados em sua lavra não descaracteriza a tributação direcionada aos garimpeiros.

20. No entanto, o “Relatório Fiscal” descreve uma situação distinta:

“Assim, o contribuinte apresentou permissão de lavra garimpeira, entretanto a quantidade vendida de cassiterita nos conduz a conclusão de que o fiscalizado não se enquadra na condição de garimpeiro, tendo em vista que segundo o somatório das Notas Fiscais foram vendidos cerca de 135,261 toneladas de minério em 2013 e 177,873 toneladas de minério em 2014. Sobre o assunto o RIR/99 estabelece em seu artigo 48 que:

[...]

Assim, o regulamento do imposto de renda identifica que para assumir a condição de garimpeiro, o minério precisa ser extraído por ele mesmo, não podendo ser comprado para revenda ou contratar funcionários para garimpar por ele ou com ele. O decreto lei 227, de 28 de fevereiro de 1967 elucida ainda:

[...]

Para se caracterizar como garimpeiro, precisa trabalhar de forma rudimentar, o que não permitiria obter a produção vendida extraindo sozinho a cassiterita.

[...]

Assim, a combinação de movimentação financeira expressiva, nas contas pessoais do sr. Marcelo Norkey Duarte Pereira, em todos meses do período fiscalizado, incluindo recebimentos de diversos valores de pessoas jurídicas pela venda de grande quantidade de minérios e transferência de valores a diversas pessoas físicas, incluindo entre essas: a sua esposa, Cynthia Paula da Costa Ramos, sogra, Maria Aparecida da Costa, e a irmã, Francisca Marceley Duarte Pereira. Também, a expressiva quantidade de Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em nome do fiscalizado, com a comprovação de pagamentos depositados em sua conta bancária, bem como a quantidade enorme produzida de minérios com utilização de pessoal e maquinário de grande capacidade, descaracterizando a garimpagem, conduzem claramente à conclusão de que deverá ocorrer a equiparação de pessoa física à jurídica, pela exploração, habitual e profissional, em nome individual, de atividade econômica de natureza comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens”.

21. Assim, ante os fatos devidamente demonstrados e comprovados, a Fiscalização não dispunha de alternativa, senão a equiparação da pessoa física do Recorrente à pessoa jurídica, nos termos dos artigos 150, *caput* e § 1º, inciso II⁶, 152⁷, e 156, inciso II⁸, todos do RIR/99.

⁶ **Art. 150.** As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

⁷ **Art. 152.** Equipara-se, também, à pessoa jurídica, o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 6º, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 10, inciso IV, e 16).

⁸ **Art. 156.** A equiparação ocorrerá ([Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 6º, § 3º](#), e [Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 11](#)):

I - na data de arquivamento da documentação do empreendimento, no caso do [art. 151](#);

II - na data da primeira alienação, no caso do [art. 152](#);

22. O Recorrente sustenta ainda que, possui lavra de garimpeiro, com autorização para garimpar de todos os órgãos federais, de modo que, deve ser tributado na pessoa física, com a tributação favorecida prevista na legislação, já que em seu entendimento, a utilização de maquinário não impede a utilização do referido benefício fiscal. Quanto ao ponto, o Acórdão recorrido expressamente consignou:

“Vê-se, portanto, que o interessado utiliza, em sua extração mineral, maquinários especializados, além de terceirizar a sua atividade, destoando, assim, do benefício tributário concedido aos garimpeiros, previsto no RIR/1999 (art. 48), que exercem o ofício de forma “individual, utilizando instrumentos rudimentares, aparelhos manuais ou máquinas simples e portáteis”, nos termos do Código de Mineração (DL 227/67). Nesse sentido, tratando-se de legislação que concede tratamento tributário favorecido ao contribuinte, há de se prezar por sua interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN.

Assim, a legislação fiscal, atinente à tributação do imposto de renda da pessoa física, no exercício do ofício de garimpeiro, permite a dedução, sem comprovação, de até 90% dos referidos rendimentos, ocorrendo a tributação de apenas 10% de seus rendimentos decorrentes desta atividade. Entretanto, são condições essenciais para a utilização do benefício fiscal acima, ser o trabalho desenvolvido de maneira individual, exclusivamente pelo beneficiário e por processo rudimentar.

No caso presente, ficou evidenciado não ser o trabalho de garimpagem executado totalmente pelo contribuinte, mas também por terceiros contratados, que operam o conjunto maquinário especializado, de sua propriedade, para tal fim. Por outro lado, a utilização destes maquinários de grande porte afasta a característica do exercício da atividade por processo rudimentar, como exigido para que se utilize da tributação favorecida. Por conseguinte, não há espaço legal para utilizar-se deste benefício, em razão da não execução pessoal da atividade pelo contribuinte. Como consequência da forma de exploração, cabe a sua equiparação à pessoa jurídica, como concluído pela Autoridade Fiscal.

Ademais, o fato de o contribuinte possuir autorização de lavra garimpeira, expedida pelos órgãos competentes, como alegou em sua defesa, não determina o seu direito a se beneficiar da tributação favorecida relativa ao imposto de renda, de forma incondicional. Ao contrário, para usufruir deste benefício, necessariamente o contribuinte deverá cumprir todos os requisitos exigidos para o enquadramento tributário em tal situação. Caso contrário, apesar de possuir permissão de explorar o garimpo, estará sujeito à tributação de seus rendimentos dispensados às demais pessoas que trabalham na atividade (jurídicas ou as físicas que a estas se equiparam).

III - na data em que ocorrer a subdivisão ou desmembramento do imóvel em mais de dez lotes ou a alienação de mais de dez quinhões ou frações ideais desse imóvel, nos casos referidos no [art. 153](#).

Conclui-se, portanto, não assistir razão ao impugnante quanto aos questionamentos suscitados em sua defesa. Por conseguinte, correta a atuação da Autoridade Fiscal que, diante da não caracterização do exercício da atividade de garimpeiro, nos termos requisitados pela legislação de regência, e configurado o exercício, por pessoa física, de atividade comercial de forma habitual e profissional, proceder à sua equiparação à pessoa jurídica”.

23. Registre-se que essa linha de raciocínio encontra amparo no entendimento que restou perfilhado no Acórdão nº 2201-011.832 – 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária:

“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”.

24. No referido voto, a Conselheira Redatora Luana Esteves Freitas, designada para redigir o voto vencedor bem delimitou a questão, como se depreende dos seguintes trechos:

“Delimitação do Litígio Instaurado

Do relatório fiscal extrai-se que o lançamento tributário realizado em desfavor do recorrente decorreu da descaracterização da sua condição de garimpeiro, uma vez que exerce atividades incompatíveis com a definição legal de garimpagem, especialmente no que tange à ausência de comprovação do exercício do trabalho de forma individual e rudimentar, tampouco de que a extração de cassiterita se classifica como um metal precioso, descumprindo, portanto, os requisitos subjetivo e objetivo previstos no artigo 48 do Decreto 3.000, de 26 de Março de 1999 -RIR/99 c/c Decreto-Lei n. 227/1967.

O contribuinte, por sua vez, alega que os rendimentos lançados como omissos na DIRPF ano-calendário 2012 são isentos de IRPF, uma vez que oriundos da atividade de garimpagem, mediante a extração e comércio de cassiterita às cooperativas, reproduzindo, em seu Recurso Voluntário, os argumentos já expostos em sede de Impugnação.

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.

[...]

Importante rememorar que as Leis nº 7.805/1989 e 11.685/2008 fizeram alterações pontuais nas normas previstas no **Decreto-Lei nº 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 nº 11.685/2008 deixa incontestado a que o Decreto-Lei nº 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.

[...]

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". (Destques no original)

25. Como se vê, contrariamente ao alegado, para que possa usufruir da tributação favorecida, o Contribuinte precisa ser enquadrado como garimpeiro, cuja definição encontra previsão legal nos artigos 70 a 72 do Decreto-Lei n. 227/1967, sendo aquele que, individualmente, ou por meio de associação⁹, através de processos rudimentares, atue diretamente no processo de extração de minerais garimpáveis. Confira-se:

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.

⁹ Conceito posteriormente ampliado pelo artigo 2º, inciso I da Lei nº 11.685/2008. É de ver-se:

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 - 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 fiação; 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.

26. E, como o próprio Contribuinte afirmou no “Relatório Fiscal” uma escavadeira pode produzir em média 150 kg/dia de cassiterita. Assim, em operação contínua (25 dias/mês), uma máquina renderia cerca de 3,7 toneladas/mês, ou 45 toneladas/ano, de modo que, para atingir 135 toneladas em 2013, por exemplo, **seriam necessárias pelo menos três escavadeiras trabalhando o ano inteiro em ritmo industrial.**

27. Desse modo, entendo correta a conclusão alcançada pela Autoridade Fiscal, no sentido de que, a extração da cassiterita na casa das centenas de toneladas caracteriza atividade empresarial estruturada e não garimpagem artesanal.

28. Cabe registrar ainda que, o artigo 111 do Código Tributário Nacional (“CTN”) limita a interpretação extensiva e a analogia para ampliar o favor fiscal concedido de forma expressa pela lei. Tampouco é lícito adotar uma interpretação teleológica, que busque a finalidade para a qual a isenção foi concedida, por exemplo, para estendê-la a outras hipóteses. Pode-se afirmar que se trata de decorrência do princípio da legalidade estrita, uma vez que apenas a lei pode conceder suspensão ou exclusão do crédito tributário, não sendo possível atribuir esses benefícios sem que estejam, de forma clara e expressa, previstos na lei¹⁰.

29. É importante deixar claro que a interpretação restritiva se dá não apenas quanto ao fato descrito como hipótese de incidência, mas também ao sujeito da obrigação. Portanto, se não é possível estender a isenção a fatos não descritos na norma, tampouco é possível estendê-la a sujeitos aos quais a norma não atribua expressamente o benefício.

30. Por essas razões e, em complemento ao quanto consignado na decisão recorrida, que bem tratou das alegações aqui reiteradas, entendo pela manutenção dos lançamentos.

¹⁰ SEEFELDER, Claudio. CAMPOS, Rogério. **Constituição e Código Tributário Comentados sob a Ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 811.

III.2 – Análise das Alegações sobre a Impossibilidade de Manutenção da Multa e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

31. Em relação às alegações acerca da aplicação da multa, o Recorrente reitera o argumento de que *“a majoração ocorreu pelo entendimento de tentativa de retardar o lançamento”*, em que pese o Acórdão recorrido tenha esclarecido que *“os fundamentos atacados pelo impugnante referem-se à multa agravada, e não à multa qualificada”*.

32. Pois bem. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estipula:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

33. As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – tem-se a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar a prática de infrações à legislação tributária, revelando a sua função educativa.

34. Como ensina a doutrina:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos”¹¹. (g.n.)

35. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.5020/1964. Confira-se:

¹¹ MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

36. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹². A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

37. O traço característico e comum nas três modalidades é a **conduta dolosa**. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se **na consciência da antijuridicidade por parte do agente**, quer dizer, **no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria consciência do ilícito**. Em

¹² HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

38. Conforme explica Gisele Bossa¹³, a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

39. Por fim, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o dolo seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade Fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só tem sentido à luz de uma finalidade ilícita.

40. No caso concreto, note-se que a Autoridade Fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pelo Recorrente teriam configurado as hipóteses de fraude e sonegação. Confira-se:

“Pelo exposto neste relatório, fica evidente o intuito de sonegar o pagamento do tributo devido, uma vez que, trata-se de operação significativa, com uso de maquinário, contratação de pessoas e obtenção de receitas expressivas mensalmente, sem que tenha havido até que se iniciasse a ação fiscal qualquer declaração do contribuinte sobre esses valores, caracterizando assim, a “**omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária**”. Assim, a multa de ofício deverá ser duplicada, atingindo o percentual 150% sobre a totalidade do impostos e contribuições lançados.

Ressalte-se ainda que o direito de a Fazenda Pública constituir o lançamento tributário recebe extensão nos casos de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º parte final)”. (Destques no original)

41. Pois bem. Em relação aos motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada no percentual de 150%, é de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador ou a respeito das condições pessoais do contribuinte*. Ou seja, a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à Fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador.

42. E, realmente, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de sonegar por parte do Recorrente ao ter relatado que, nos anos fiscalizados (2013 e 2014), **omitiu-se totalmente em declarar**, à Receita Federal, **as suas receitas mensais**, de valores

¹³ BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

vultosos (3.222.646,32 e 4.625.466,10), decorrentes do exercício da atividade de exploração de lavra garimpeira. Constatou-se que, mesmo após o início da ação fiscal, quando já não tinha mais a espontaneidade, apresentou suas declarações de ajuste anual (pessoa física), de forma indevida – já que o tratamento tributário a observar seria a sua equiparação à pessoa jurídica –, nas quais, ainda assim, declarou valores ínfimos no ano-calendário de 2013, em contraste com os altos valores percebidos no ano, e, para o ano-calendário de 2014, não declarou nenhum rendimento tributável, como destacado pelo Autoridade Autuante em seu “Relatório Fiscal”:

“Assim, a combinação de movimentação financeira expressiva, nas contas pessoais do sr. Marcelo Norkey Duarte Pereira, em todos meses do período fiscalizado, incluindo recebimentos de diversos valores de pessoas jurídicas pela venda de grande quantidade de minérios e transferência de valores a diversas pessoas físicas, incluindo entre essas: a sua esposa, Cynthia Paula da Costa Ramos, sogra, Maria Aparecida da Costa, e a irmã, Francisca Marceley Duarte Pereira. Também, a expressiva quantidade de Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em nome do fiscalizado, com a comprovação de pagamentos depositados em sua conta bancária, bem como a quantidade enorme produzida de minérios com utilização de pessoal e maquinário de grande capacidade, descaracterizando a garimpagem, conduzem claramente à conclusão de que deverá ocorrer a equiparação de pessoa física à jurídica, pela exploração, habitual e profissional, em nome individual, de atividade econômica de natureza comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens.

[...]

Mesmo tendo sido cientificado anteriormente da ação fiscal em curso, apresentou declarações no transcorrer da fiscalização, e mesmo nessas declarações ingressadas após perda da espontaneidade continuou a omitir significativamente rendimentos, uma vez que declarou valor de R\$ 157.332,17 na Dirpf ano-calendário 2013 e zero de base de cálculo na Dirpf de 2014”.

43. É de se concluir que o Recorrente agiu com dolo e, a rigor, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da sonegação que, aliás, corresponde à tentativa de ocultar da Autoridade Fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

44. A aplicação da multa qualificada deve ser, portanto, mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”), que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

45. Com efeito, entendo por manter a multa qualificada a qual, a rigor, deve ser fixada e/ou reduzida ao patamar de 100% (cem por cento).

IV - Dispositivo

46. Por essas razões, entendo por conhecer do Recurso Voluntário e, na parte conhecida rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em **dar parcial provimento** apenas para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento).

47. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin