

RECURSO ESPECIAL Nº 1.273.396 - DF (2011/0200989-7)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO  
ADVOGADO : CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE E OUTRO(S) - DF011975  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. APURAÇÃO SOB O REGIME DE GARANTIA SUBJETIVA DO CONTRIBUINTE. DECLARAÇÃO CONJUNTA DO MARIDO E DA MULHER. IRRELEVÂNCIA, PARA O EFEITO DE TORNÁ-LOS CORRESPONSÁVEIS.

SOMENTE A LEI TRIBUTÁRIA PODE INSTITUIR A OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS E ESTABELECEER OS RESPECTIVOS FATOS GERADORES, BEM COMO OS DEMAIS ELEMENTOS. PERMANÊNCIA DO DEVER JURÍDICO DE CADA UM DOS CÔNJUGES. INTELIGÊNCIA DO ART. 124, I DO CTN.

CASO DE ILEGITIMAÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA DO RECORRENTE. REGRA DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. DEFINIÇÃO QUE SE FUNDAMENTA NA CARTA MAGNA.

RECURSO ESPECIAL DO RECORRENTE A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA EXCLUI-LO DA CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE IRPF INCIDENTE SOBRE A PERCEPÇÃO DE RENDA ORIUNDA DE TRABALHO PRESTADO AO PNUD PELA SUA MULHER, SEM PREJUÍZO DE O FISCO FEDERAL PODER EXIGI-LO DA PERCEBENTE DOS VALORES, COMO É ÓBVIO.

1. Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I), ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro.

2. Somente se estabelece o nexó entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Esta é a melhor inteligência do art. 124, I

# *Superior Tribunal de Justiça*

do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária.

3. Assim, não se pode dizer, neste caso, que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do IRPF da esposa, pelo menos na acepção prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porquanto se pressupõe, para esse efeito, que tivesse havido participação ativa dele, ao lado da esposa, na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis. Tampouco, se poderá dizer haver expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não contribuiu para realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda.

4. Sobre outro ângulo, em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, que estabelece a responsabilidade por expressa disposição legal, também não se pode considerar que seja dado ao legislador amplos poderes para eleger ao seu talante os solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Em outros termos: a quem não reveste a condição de contribuinte, somente se pode atribuir o dever de recolher o tributo, originalmente devido pelo contribuinte, quando, à semelhança do inciso I, existir interesse jurídico entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador.

5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário.

6. No caso em apreciação, o recorrente foi autuado pelo Fisco Federal para exigir-lhe o pagamento de IRPF sobre os rendimentos auferidos pela sua esposa, percebidos diretamente por ela, como resultado de seu trabalho pessoal, sem que o seu marido tivesse participação alguma na formação do fato gerador correspondente. Trata-se, nesta hipótese, de trabalho individual prestado por ela, junto a órgão das Nações Unidas (PNUD). Por esta razão, o marido não é originariamente coobrigado ao pagamento do IRPF eventualmente incidente sobre aqueles valores, oriundos da prestação de serviço desempenhado diretamente pela sua esposa, embora tenham feito, ulteriormente, a chamada declaração conjunta. Não ocorre, em caso assim, a legitimidade subjetiva passiva da pessoa autuada – o marido – sem prejuízo de a eventual exigência tributária do IRPF vir a ser assestada contra a própria percebente da remuneração, a esposa do recorrente.

# *Superior Tribunal de Justiça*

7. Registre-se que a entrega da declaração de rendimentos tem natureza jurídica de obrigação tributária apenasmente acessória, consistente no ato formal realizado pelo contribuinte, pelo qual este leva ao conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador e demais elementos necessários à feitura do lançamento. Não se trata, aqui, de modificação da responsabilidade de qualquer dos declarantes, visto que a declaração conjunta não é indicativo legal de corresponsabilidade, a qual só deriva do art. 124 do CTN.

8. Por ser apenas uma obrigação acessória destinada à exteriorizar os elementos definidores da exação, a declaração de rendimentos não tem o condão de alterar a sujeição passiva da obrigação tributária, e, especificamente no caso da declaração conjunta de rendimentos, não torna um dos cônjuges sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos rendimentos percebidos pelo outro, nos casos em que aquele não tem relação direta com o fato gerador se não adquiriu a disponibilidade econômica de um elemento de riqueza que corresponda à definição legal positiva de rendimento.

9. A interpretação das regras do Direito Tributário deve levar em conta a sua finalidade de proteção do patrimônio do contribuinte, de modo que se lhe assegure, com a máxima efetividade possível, todo o elenco de garantias que o sistema jurídico positivado e os seus princípios gerais disponibilizam em seu favor. Frauda a função protetiva do Direito Tributário a interpretação que onera, sem razão jurídica, o patrimônio de quem não teve participação no fato gerador do tributo que o Ente Tributante pretende arrecadar.

10. Recurso Especial a que se dá provimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Regina Helena Costa e Gurgel de Faria, dar provimento ao Recurso Especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com o Sr. Ministro Relator.

Dr. CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE, pela parte RECORRENTE:  
OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO

Brasília/DF, 05 de dezembro de 2019 (Data do Julgamento).



NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
MINISTRO RELATOR

# Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.273.396 - DF (2011/0200989-7)  
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO  
ADVOGADO : CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE E OUTRO(S) - DF011975  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -  
PR0000000

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO, com base na alínea *a* do art. 105, III da CF, que visa à reforma do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 1a. Região, assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. DECLARAÇÃO CONJUNTA. IRREGULARIDADE NA RENDA PERCEBIDA PELO CÔNJUGE-VAROA. AUTUAÇÃO DO CÔNJUGE DECLARANTE. LEGALIDADE.*

*Nos termos dos arts. 124, I e 125, I, todos do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Essa solidariedade não comporta benefício de ordem e, entre os seus efeitos, está o de que o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais.*

*Declarada em conjunto a renda dos cônjuges, varão e virago, é legal e legítimo o auto de infração lançado contra o principal declarante, muito embora os rendimentos tidos como fundamento da autuação sejam do declarante subsidiário.*

*A opção pela declaração do imposto de renda pessoa física em conjunto, exercitada livremente pelos contribuintes, torna conjuntas todas as deduções possíveis (escolas, gastos com saúde, etc.), razão pela qual o declarante principal não pode pretender aproveitar o que lhe é favorável no sistema tributário e rejeitar as consequências daquilo o que lhe é desfavorável.*

*Apelações a que se nega provimento (fls. 158).*

2. Nas razões recursais, o recorrente alega violação dos arts. 121, 124, I e 142 do CTN. Aduz que a opção dos contribuintes pela declaração

# Superior Tribunal de Justiça

conjunta não anula sua individualidade *frente à legislação do Imposto de Renda de Pessoa Física, de forma a transformar o recorrente em contribuinte do IRPF incidente sobre os rendimentos auferidos por sua esposa* (fls. 169). Afirma, ainda, que, por não ter praticado o fato gerador que justifica a incidência tributária, não pode ser considerado sujeito passivo da obrigação, o que torna nulo o lançamento de ofício.

3. Às fls. 181/184, a FAZENDA NACIONAL apresentou Contrarrazões, aduzindo que o acolhimento das razões recursais depende do reexame fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 7/STJ.

4. Em 10.4.2012, proferi de decisão pelo provimento do Recurso Especial, reconhecendo que, sendo isentos os rendimentos percebidos por um dos declarantes conjuntos, o outro não é parte legítima para compor o polo passivo da exigência tributária.

5. Todavia, por ocasião do julgamento do Agravo Regimental de iniciativa da Fazenda Nacional, esta Primeira Turma deu provimento ao recurso, para anular a decisão agravada diante do julgamento *extra petita*, determinando que se prossiga no julgamento do Apelo Nobre nos termos do pedido.

6. É o breve relatório.

# Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.273.396 - DF (2011/0200989-7)  
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO  
ADVOGADO : CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE E OUTRO(S) - DF011975  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -  
PR0000000

## VOTO

*CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. APURAÇÃO SOB O REGIME DE GARANTIA SUBJETIVA DO CONTRIBUINTE. DECLARAÇÃO CONJUNTA DO MARIDO E DA MULHER. IRRELEVÂNCIA, PARA O EFEITO DE TORNÁ-LOS CORRESPONSÁVEIS.*

*SOMENTE A LEI TRIBUTÁRIA PODE INSTITUIR A OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS E ESTABELEECER OS RESPECTIVOS FATOS GERADORES, BEM COMO OS DEMAIS ELEMENTOS. PERMANÊNCIA DO DEVER JURÍDICO DE CADA UM DOS CÔNJUGES. INTELIGÊNCIA DO ART. 124, I DO CTN.*

*CASO DE ILEGITIMAÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA DO RECORRENTE. REGRA DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. DEFINIÇÃO QUE SE FUNDAMENTA NA CARTA MAGNA.*

*RECURSO ESPECIAL DO RECORRENTE A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA EXCLUI-LO DA CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE IRPF INCIDENTE SOBRE A PERCEPÇÃO DE RENDA ORIUNDA DE TRABALHO PRESTADO AO PNUD PELA SUA MULHER, SEM PREJUÍZO DE O FISCO FEDERAL PODER EXIGI-LO DA PERCEBENTE DOS VALORES, COMO É ÓBVIO.*

1. *Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I), ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento*

# Superior Tribunal de Justiça

*componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro.*

2. *Somente se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Esta é a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária.*

3. *Assim, não se pode dizer, neste caso, que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do IRPF da esposa, pelo menos na acepção prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porquanto se pressupõe, para esse efeito, que tivesse havido participação ativa dele, ao lado da esposa, na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis. Tampouco, se poderá dizer haver expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não contribuiu para realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda.*

4. *Sobre outro ângulo, em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, que estabelece a responsabilidade por expressa disposição legal, também não se pode considerar que seja dado ao legislador amplos poderes para eleger ao seu talante os solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Em outros termos: a quem não reveste a condição de contribuinte, somente se pode atribuir o dever de recolher o tributo, originalmente devido pelo contribuinte, quando, à semelhança do inciso I, existir interesse jurídico entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador.*

5. *O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário.*

# Superior Tribunal de Justiça

6. No caso em apreciação, o recorrente foi autuado pelo Fisco Federal para exigir-lhe o pagamento de IRPF sobre os rendimentos auferidos pela sua esposa, percebidos diretamente por ela, como resultado de seu trabalho pessoal, sem que o seu marido tivesse participação alguma na formação do fato gerador correspondente. Trata-se, nesta hipótese, de trabalho individual prestado por ela, junto a órgão das Nações Unidas (PNUD). Por esta razão, o marido não é originariamente coobrigado ao pagamento do IRPF eventualmente incidente sobre aqueles valores, oriundos da prestação de serviço desempenhado diretamente pela sua esposa, embora tenham feito, ulteriormente, a chamada declaração conjunta. Não ocorre, em caso assim, a legitimidade subjetiva passiva da pessoa autuada – o marido – sem prejuízo de a eventual exigência tributária do IRPF vir a ser assestada contra a própria percebente da remuneração, a esposa do recorrente.

7. Registre-se que a entrega da declaração de rendimentos tem natureza jurídica de obrigação tributária apenasmente acessória, consistente no ato formal realizado pelo contribuinte, pelo qual este leva ao conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador e demais elementos necessários à feitura do lançamento. Não se trata, aqui, de modificação da responsabilidade de qualquer dos declarantes, visto que a declaração conjunta não é indicativo legal de corresponsabilidade, a qual só deriva do art. 124 do CTN.

8. Por ser apenas uma obrigação acessória destinada à exteriorizar os elementos definidores da exação, a declaração de rendimentos não tem o condão de alterar a sujeição passiva da obrigação tributária, e, especificamente no caso da declaração conjunta de rendimentos, não torna um dos cônjuges sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos rendimentos percebidos pelo outro, nos casos em que aquele não tem relação direta com o fato gerador se não adquiriu a disponibilidade econômica de um elemento de riqueza que corresponda à definição legal positiva de rendimento.

9. A interpretação das regras do Direito Tributário deve levar em conta a sua finalidade de proteção do patrimônio do contribuinte, de modo que se lhe assegure, com a máxima efetividade possível, todo o elenco de garantias que o sistema jurídico positivado e os seus princípios gerais disponibilizam em seu favor. Fraudada a função protetiva do Direito Tributário a interpretação que onera, sem razão jurídica, o patrimônio de quem não teve participação no fato gerador do tributo que o Ente Tributante pretende arrecadar.

# Superior Tribunal de Justiça

## 10. Recurso Especial a que se dá provimento.

1. A controvérsia dos presentes autos refere-se à legalidade do auto de infração lavrado pelo Fisco Federal, visando à verificação de omissão na declaração conjunta do IRPF, ano-calendário de 2002, de rendimentos auferidos pela prestação de serviços ao PNUD pela esposa do recorrente, o que, no entender da Autoridade Fiscal, sujeita-se à tributação.

2. Sob a alegação de que o acórdão de origem infringiu o disposto nos arts. 121, 124, I e 142 do CTN, o recorrente defende que não pode ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista que a opção dos contribuintes pela declaração conjunta não anula a sua individualidade *frente à legislação do Imposto de Renda de Pessoa Física, de forma a transformar o recorrente em contribuinte do IRPF incidente sobre os rendimentos auferidos por sua esposa* (fls. 169).

3. Segundo a dicção do art. 124 do CTN, há duas espécies de devedores solidários, os quais, embora não se achem em relação direta com o fato gerador, ficam sujeitos ao cumprimento do dever tributário. É a seguinte a redação do dispositivo legal em referência:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

4. Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I), ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse

# Superior Tribunal de Justiça

dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro.

5. Embora o inciso I do art. 124 do CTN seja bastante vago ao imputar a outrem o dever de recolher o tributo pela solidariedade decorrente do *interesse comum*, o conceito dessa locução não é de apreensão imediata. Por essa razão, o eminente doutrinador Professor JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA esclarece, com precisão, o seu alcance, ao lecionar que a responsabilidade solidária somente pode ser atribuída a terceiro que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária. Eis a lição desse autor, esclarecendo a dicção da regra codificada (art. 124 do CTN):

*Há solidariedade passiva no caso de, na mesma relação jurídica obrigacional, existir mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda, conforme leciona o art. 896, parágrafo único, do Código Civil.*

*Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração de solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser interesse comum, exsurge que envolve ele as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente.*

6. E esse autor reporta um caso exemplar de solidariedade e corresponsabilidade pelo pagamento do tributo – o IPTU – dizendo o seguinte:

*Se a hipótese de incidência do IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um mesmo imóvel, há solidariedade entre ambos, isto é, o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.*

*Na segunda, o inciso II reza que ocorrerá também solidariedade passiva quando a lei (ordinária) assim prescrever, obviamente entre pessoas que não apresentem o interesse comum*

# Superior Tribunal de Justiça

*acima referido, e que atendam ao comando do art. 128 deste Código, vale dizer, sejam pessoas vinculadas, de alguma maneira, ao fato gerador do tributo. Significa que não pode o legislador agir com absoluta discricionariedade ao estabelecer hipótese de solidariedade tributária.* (Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 310/311).

7. Não se desconhece que outros doutrinadores, dentre os quais se destaca com notoriedade o ilustre Professor HUGO DE BRITO MACHADO, divergem dessa corrente por entender que a expressão *interesse comum*, que cria a solidariedade, não é o interesse meramente de fato, mas um interesse jurídico (Comentários ao CTN, II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 460/461).

8. Todavia, conquanto exista essa divergência doutrinária acerca da exata medida da condição em que figuram os partícipes da concretização do fato gerador, deve prevalecer o entendimento de que somente se estabelece o nexó entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Penso ser esta a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária.

9. Sob outro ângulo, em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, que estabelece a responsabilidade por expressa disposição legal, também não se pode considerar que seja dado ao legislador amplos poderes para eleger ao seu talante os solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Em outros termos: a quem não reveste a condição de contribuinte, somente se pode atribuir o dever de recolher o tributo, originalmente devido pelo contribuinte, quando, à semelhança do inciso I, existir interesse jurídico entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador.

10. Essa orientação é compartilhada pelo jurista HAMILTON DIAS

# Superior Tribunal de Justiça

DE SOUZA, que afirma que a responsabilidade solidária *ex lege* do qual trata o inciso II do art. 124 não é capaz de determinar a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse jurídico na situação que reproduz a hipótese legal prevista em lei como fato gerador do tributo. Eis as suas decisivas palavras:

*Com efeito, a solidariedade legal há de observar os parâmetros definidos no Código Tributário Nacional, sob pena de configurar-se "delegação em branco" de matéria reservada à lei complementar para a lei ordinária, em violação ao art. 146, III da Constituição Federal. Realmente, se o legislador ordinário pudesse atribuir responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que podem ser consideradas responsáveis nos termos do Código Tributário Nacional, restariam inócuas e sem sentido as normas que cuidam exaustivamente do tema. Assim, o inciso II do art. 124 deve ser interpretado de forma sistemática e teleológica, no sentido de que a lei pode prever casos de solidariedade quando se alguma das hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, de modo que permaneça mais de uma pessoa no pólo passivo da obrigação tributária, independentemente da comunhão de interesses prevista no inciso I do art. 124. Seria o caso, por exemplo, do adquirente de imóvel responsabilizado solidariamente pelo imposto de transmissão pelo vendedor eleito como contribuinte (A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores. São Paulo: Dialética. Revista Dialética de Direito, 137, p. 50/51);*

11. Logo, considerando esses limites para se atribuir a corresponsabilidade tributária, temos que, na hipótese dos autos, é fato incontroverso que o recorrente não contribuiu para a formação da situação constitutiva do fato gerador da obrigação tributária, porquanto a cobrança diz respeito tão somente à remuneração mensal percebida unicamente por sua esposa e paga pelo Organismo Internacional pelos serviços prestados ao PNUD.

12. Assim, não se pode dizer, neste caso, que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do IRPF da esposa, pelo menos na acepção prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porquanto se pressupõe, para esse efeito, que tivesse havido participação ativa dele, ao lado da esposa, na produção do fato gerador da percepção

dos rendimentos tidos por tributáveis. Tampouco, se poderá dizer haver expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não contribuiu para realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda.

13. Ressalta-se que o fato de a renda por um dos cônjuges ser usufruída por ambos não os torna corresponsáveis pela obrigação tributária sobre tais rendimentos. A corresponsabilidade somente se define quando há interesse comum na situação que conforma o fato gerador, *mas não na fruição comum da riqueza percebida por um dos parceiros*. Em matéria tributária, somente a lei pode instituir a obrigação, e não se legitima que o Fisco crie ou formule, administrativamente, hipóteses obrigacionais.

14. Como se reconhece, a locução interesse comum, contida no art. 124, I do CTN, veicula conceito vago, aberto, incerto ou impreciso e, como em matéria tributária a vagueza e a imprecisão são fatores produtores de insegurança do dever de pagar tributo, impõe-se preencher de sentido essa locução e os doutrinadores concordam que exigir-se a participação do terceiro na formação do fato gerador do tributo é o critério mais seguro e mais exato para se determinar o alcance daquele dispositivo do Código. Esta é a via que se deve seguir, na aplicação do art. 124, I do CTN, sob a pena de se permitir que o legislador possa atribuir a qualquer pessoa a responsabilidade pelo pagamento de tributo, ainda que oriundo de fato gerador do qual não tenha participado.

15. Destarte, o interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, de fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se

# Superior Tribunal de Justiça

assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário.

16. Impende registrar, ainda, que a entrega da declaração de rendimentos tem natureza jurídica de obrigação tributária apenasmente acessória, consistente no ato formal realizado pelo contribuinte, pelo qual este leva ao conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador e demais elementos necessários à feitura do lançamento. Não se trata, aqui, de modificação da responsabilidade de qualquer dos declarantes, visto que a declaração conjunta não indicativo legal de corresponsabilidade, a qual só deriva do art. 124 do CTN.

17. Por ser apenas uma obrigação acessória destinada à exteriorizar os elementos definidores da exação, a *declaração de rendimentos* não tem o condão de alterar a sujeição passiva da obrigação tributária, e, especificamente no caso da *declaração conjunta de rendimentos*, não torna um dos cônjuges sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos rendimentos percebidos pelo outro, nos casos em que aquele não tem relação direta com o fato gerador se não adquiriu a disponibilidade econômica de um elemento de riqueza que corresponda à definição legal positiva de rendimento.

18. Aliás, este julgamento oportuniza lembrar, como obiter dictum, que, desde 1962, quando foi editada Lei 4.121/1962 (Estatuto da Mulher Casada), *a mulher que exercer profissão lucrativa, distinta da do marido terá direito de praticar todos os atos inerentes ao seu exercício e à sua defesa. O produto do seu trabalho assim auferido, e os bens com ele adquiridos, constituem, salvo estipulação diversa em pacto antenupcial, bens reservados, dos quais poderá dispor livremente.* E, ainda, desde essa recuada era, *não responde, o produto do trabalho da mulher, nem os bens a que se refere este artigo pelas dívidas do marido, exceto as contraídas em benefício da família.* Essa mudança foi incorporada ao Código Beviláqua, de 1916, representando, então, uma notável mudança nas relações patrimoniais entre os cônjuges, libertando, por assim se dizer, a mulher casada da tutela ou do

jugo do seu marido.

19. Na verdade, por outro lado, o fato de o casal ter optado por fazer declaração em conjunto dos rendimentos tributáveis não altera o sujeito passivo da obrigação tributária, e tampouco atribui ao recorrente a responsabilidade solidária, conforme estabelecido no referido art. 124 do CTN, visto que, por si só, não anula a individualidade dos declarantes frente à legislação do Imposto de Renda, porquanto é apenas ato pelo qual se prestam informações à Autoridade Fiscal, para fins de auxílio na arrecadação e fiscalização tributária.

20. Portanto, como no caso dos autos, os rendimentos auferidos pela cônjuge-varoa foram percebidos por ela sem que o seu marido tivesse participação na formação do seu fato gerador, tratando-se de trabalho pessoal realizado junto a órgão das Nações Unidas (PNUD), cujos rendimentos pertencem à pessoa que prestou o serviço, no caso, a esposa do ora recorrente. Por esta razão, ele (o marido recorrente) não está coobrigado ao pagamento do IRPF eventualmente incidente sobre aqueles valores, provenientes da prestação de serviço desempenhada diretamente pela sua esposa, embora tenham feito, como de fato o fizeram, a chamada *declaração conjunta*.

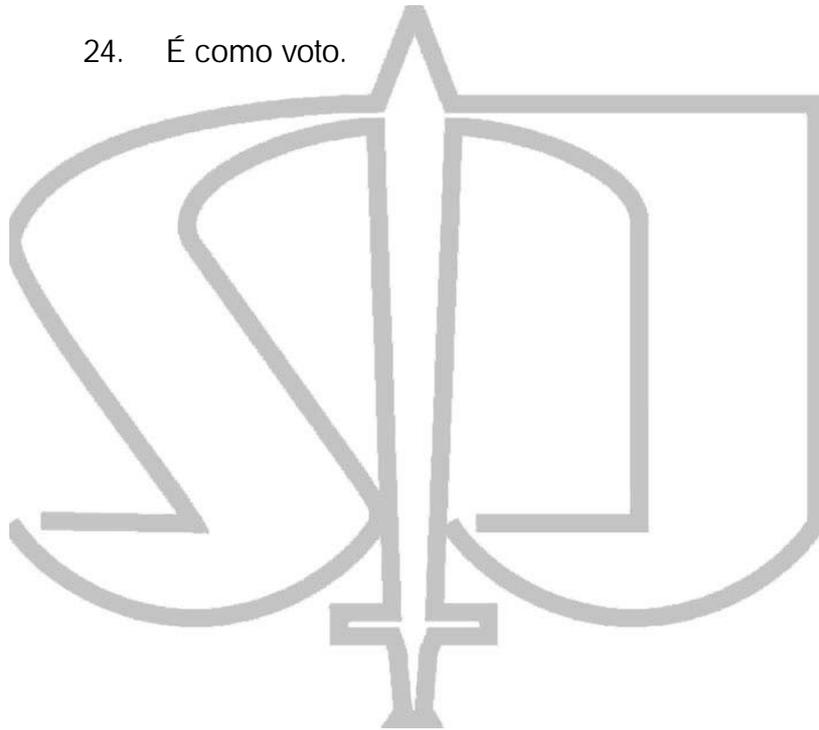
21. Não se pode deixar de considerar que a interpretação das regras do Direito Tributário deve levar em conta a sua finalidade de proteção do patrimônio do contribuinte, de modo que se lhe assegure, com a máxima efetividade possível, todo o elenco de garantias que o sistema jurídico positivado e os seus princípios disponibilizam em seu favor. Frauda a função protetiva do Direito Tributário a interpretação que onera, sem razão, o patrimônio de quem não teve participação no fato gerador do tributo que o Ente Tributante pretende arrecadar.

22. Nesses termos, o ora recorrente não praticou e nem participou da prática dos fatos geradores que justificam a incidência tributária, não podendo, portanto, ser considerado como responsável tributário, razão pela qual se declara

a nulidade do lançamento de ofício diante da equivocada identificação do sujeito passivo.

23. Pelas razões acima expostas, dá-se provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, por não se detectar, nos autos, elementos bastantes para lhe definir a responsabilidade tributária, já que o fato gerador da renda percebida pela sua mulher não contou com a participação do marido, ora recorrente.

24. É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2011/0200989-7      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.273.396 / DF**

Números Origem: 200634000231167 225275320064013400 3722008

PAUTA: 05/12/2019

JULGADO: 05/12/2019

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO  
ADVOGADO : CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE E OUTRO(S) - DF011975  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF - Imposto de Renda de Pessoa Física

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE, pela parte RECORRENTE: OSCAR DE AGUIAR ROSA FILHO

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Regina Helena Costa e Gurgel de Faria, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com o Sr. Ministro Relator.