



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10540.001336/2003-97
Recurso n° 152.996 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-00.762 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida DEOLIZANDO MOREIRA DE OLIVEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRODUTOR RURAL. EXCLUSIVA ATIVIDADE RURAL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL/ESPECÍFICO.

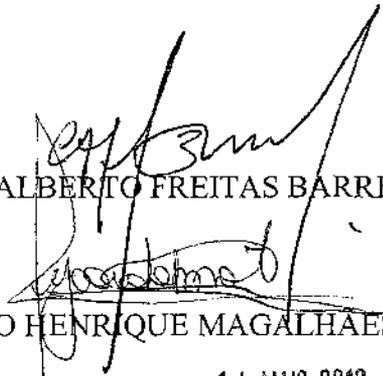
Os contribuintes que, comprovadamente, exercem exclusivamente atividades rurais, estão submetidos à regime de tributação especial/específico, contemplado pela Lei nº 8.023/1990, impondo a compatibilização desta norma com o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, a propósito da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, limitando-se, assim, a base de cálculo a 20% (vinte por cento) da omissão apurada, nos precisos termos do artigo 5º da lei específica retromencionada.

Recurso especial negado.

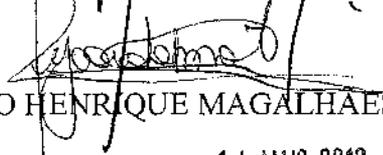
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Francisco Assis de Oliveira Junior e Elias Sampaio Freire. O Conselheiro Moises Goiacomelli Nunes da Silva votou pelas conclusões e apresentará declaração de voto.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be a stylized name or set of initials.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA – Relator

EDITADO EM: 14 MAIO 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

DEOLIZANDO MOREIRA DE OLIVEIRA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 18/12/2003, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, bem como da atividade rural, em relação ao ano-calendário 1998, conforme peça inaugural do feito, às fls. 23/34, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 3ª Turma da DRJ em Salvador/BA, consubstanciada no Acórdão nº 09.896/2006, às fls. 346/350, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 4ª Câmara, em 05/12/2007, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 104-22.880, sintetizados na seguinte ementa:

"MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - CIÊNCIA - Inexiste dispositivo legal determinando a ciência ao contribuinte acerca de prorrogações de MPF, tampouco se exige fundamentação para tal, de sorte que, tendo sido o Mandado prorrogado antes da lavratura do Auto de Infração, não há que se falar em ilicitude do lançamento.

AUTUAÇÃO COM BASE EM DADOS DA CPMF - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº. 10.174, DE 2001 - É legítimo o lançamento em que se aplica retroativamente a Lei nº. 10.174, de 2001, já que se trata do estabelecimento de novos critérios de apuração e processos de fiscalização que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas (art. 144, § 1º, do CTN, e precedentes do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos quando o titular de conta bancária, regularmente intimado, não prova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados (art. 42 da Lei n.º. 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º. 10.637, de 2002).

CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS - ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO DA RECEITA - Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 577/582, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n° 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado os preceitos contidos no artigo 42, § 2º, da Lei n° 9.430/1996, o qual determina que apenas os depósitos bancários de origem comprovada devem ser submetidos à tributação específica, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a contrariedade à lei argüida.

Sustenta que o ponto nodal da presente demanda centra-se em determinar se aos depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte, pode ser aplicada a tributação especial da atividade rural.

Em defesa de sua pretensão, infere que a presunção legal inserida no artigo 42 da Lei n° 9.430/96, inverte o ônus da prova e somente será afastada na hipótese do contribuinte, mediante documentação hábil e idônea, comprovar a origem dos depósitos bancários, o que não se vislumbra no presente caso.

Alega que, inobstante a legislação de regência determinar que o produtor rural desprovido de escrituração regular será submetido a tributação via arbitramento no limite máximo de vinte por cento, não se pode confundir os dispositivos legais que regulamentam a matéria, uma vez que o § 2º, do artigo 42, da Lei n° 9.430/1996, em momento algum estabelece que os depósitos tidos como não comprovados, como é o caso dos autos, foram abrangidos ou mencionados pela norma.

Nesse sentido, defende que somente os depósitos bancários de origem comprovada podem ser submetidos à tributação específica da atividade rural, com base no arbitramento da receita bruta. Já os depósitos cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte, deverão ser tributados normalmente, como simples caso de omissão de rendimentos, conforme circunstanciadamente demonstrado no voto vencido.

Contrapõe-se ao Acórdão gucrreado, aduzindo para tanto que não se pode admitir a conclusão levada a efeito pela Câmara, ao determinar a tributação especial da atividade rural dos depósitos bancários que não tiveram sua origem comprovada pelo recorrido, ao arrepio da lei e das provas carreadas aos autos.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 4ª Câmara do 1º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, ao reduzir a base de cálculo a 20%, contrariou, em tese, a legislação de regência, notadamente o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, conforme Despacho nº 104-290/2008, às fls. 584/585.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, o contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 593/599, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, colacionando aos autos novos documentos com o fito de ratificar sua argumentação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISES, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da então 4ª Câmara do 1º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em virtude da omissão de rendimentos caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta de sua titularidade, senão vejamos:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às

normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

[...]"

Afora a vasta discussão a respeito do tema, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, especialmente em seu artigo 42, a movimentação bancária dos contribuintes, pessoa física ou jurídica, passou a ser presumidamente considerada omissão de rendimentos ou de receitas se aqueles não comprovassem a origem dos recursos transitados em suas contas correntes.

Na hipótese dos autos, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar parcialmente a pretensão fiscal, sob alegação de que as pessoas físicas que exercem exclusivamente atividades rurais se submetem à tributação específica e diferenciada, razão pela qual o Acórdão guerreado alterou a base de cálculo do tributo devido, limitando-a a 20 % (vinte por cento) da omissão apurada, nos termos do artigo 5º da Lei nº 8.023/1990, *in verbis*:

"Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base."

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram os preceitos contidos no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, o qual determina que somente nos casos de comprovação da origem dos depósitos bancários é que poderá ser levada a efeito tributação específica contemplada na legislação de regência vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Destarte, consoante se infere do dispositivo legal supra (artigo 5º da Lei nº 8.023/1990), os contribuintes que comprovam exercerem exclusivamente a atividade de produtor rural, estão sujeitos à tributação específica, a qual determina que inexistindo escrituração regular, será procedido arbitramento de sua receita bruta, *declarada ou não, identificada ou não, ao limite máximo de 20%.*

Trata-se, em verdade, de legislação específica para os contribuintes que desenvolvem exclusivamente atividades rurais, vigentes à época do lançamento, e preexistente em relação ao artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, impondo, por conseguinte, à sua aplicação, independentemente da comprovação da origem dos valores tributados, para efeito do afastamento da omissão apurada por presunção legal.

Como se verifica, o Acórdão recorrido não rechaçou a tributação das importâncias que transitaram nas contas bancárias do contribuinte, como omissão de

rendimentos, mas tão somente impôs à observância ao limite máximo de 20 % (vinte por cento), reduzindo a base de cálculo àquele percentual, nos precisos termos do artigo 5º da Lei nº 8.023/1990, uma vez que o autuado se enquadra perfeitamente na hipótese contemplada naquele dispositivo legal.

Com efeito, da simples análise dos documentos trazidos à colação pelo contribuinte, especialmente Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física, às fls. 600/645 (notadamente às fls. 600/608 concernente ao período objeto do lançamento), demonstram cabalmente que sua fonte de renda declarada decorre exclusivamente das atividades rurais que desenvolve.

Na esteira desse entendimento, torna-se inviável a tributação da totalidade dos depósitos realizados em suas contas bancárias como omissão de rendimentos relativa à outra atividade desenvolvida pelo contribuinte afora a de produtor rural, a qual goza de tributação mais favorecida, em face de suas nuances.

Nesse sentido, peço vênia para me reportar aos termos do Acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, o qual dissertou com muita propriedade a respeito da matéria, *in verbis*:

“ [...]”

Neste contexto, quando se tratar de contribuintes cuja atividade exercida é exclusivamente a rural, qualquer omissão deveria ser tributada nos termos da Lei n.º 8.023, 1990, sendo certo que na hipótese presente a própria Lei n.º 7.713, 1988, art. 49, exclui os rendimentos da atividade agrícola e pastoril, já que serão tributados na forma da legislação específica.

Nunca é demais ressaltar, que quando se tratar de rendimentos cuja origem é exclusiva da atividade rural, apuração de omissão de rendimentos deve ser de forma anual, como atividade rural. Esta forma de apuração constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo na própria atividade exercida pelo contribuinte. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária.

Outrossim, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado nos estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

Na esteira destas considerações a exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expresso nos arts. 37, caput e 150, I, da Constituição Federal.

Matéria já enfrentada pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na Sessão de julgamento de 13 de dezembro

de 2006, conforme Acórdão n.º CSRF/04-00.487, tendo como redator do voto vencedor o Ilustre Conselheiro Remis Almeida Estol, ao qual peço permissão para adotá-lo na íntegra, verbis: [...]"

Extrai-se do Acórdão recorrido, que a Câmara *a quo*, ao reduzir a base de cálculo a 20% (vinte por cento), não afrontou os preceitos do artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, ao contrário do que sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional. Na verdade, procurou o julgador guerrear compatibilizar àquele dispositivo legal com a legislação específica referente aos contribuintes que exercem unicamente atividades rurais, que em razão de suas peculiaridades limita a apuração por arbitramento da receita bruta ao percentual de 20%, quando inexistir escrituração contábil regular, em observância ao regime de tributação especial daqueles contribuintes.

A jurisprudência deste Egrégio Colegiado não discrepa desse entendimento, como se constata dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

"ATIVIDADE RURAL - DEDICAÇÃO EXCLUSIVA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - Identificada a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, via presunção legal, o contribuinte que se dedica exclusivamente à atividade rural fica submetido ao regime de tributação definido na Lei n.º 8.023, de 1990, que limita a base de cálculo da incidência em 20% (vinte por cento) da omissão apurada.

Recurso especial parcialmente provido." (Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 106-135.060 – Acórdão nº CSRF/04-00.468, Sessão de 13/12/2006)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPFExercício: 1998, 1999, 2000DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RECURSOS PROVENIENTES DA ATIVIDADE RURAL OMITIDA - FORMA DE TRIBUTAÇÃO.Demonstrado, pelos meios de provas existentes nos autos, que a movimentação financeira do sujeito passivo decorre do exercício de atividade rural cuja tributação foi omitida, ainda que parcialmente, a exigência do crédito tributário, por força do disposto no artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve se dar em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990.Recurso especial negado." (Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 104-142.038 – Acórdão nº CSRF/04-00.801, Sessão de 03/03/2008)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPFExercício: 2000, 2001, 2002EMBARGOS INOMINADOS - LAPSO MANIFESTO - Verificada no julgado a existência de incorreções devidas a lapso manifesto, é de se acolher os Embargos Inominados.LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM - ATIVIDADE RURAL - O lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento no art. 42, da Lei n.º. 9.430, de 1996, é incompatível com o reconhecimento, por parte da fiscalização, de que ditos depósitos

tiveram origem no exercício da atividade rural. Nessa hipótese, eventuais diferenças não tributadas devem ser exigidas com base na legislação específica da atividade rural.

Embargos acolhidos.

Acórdão retificado.

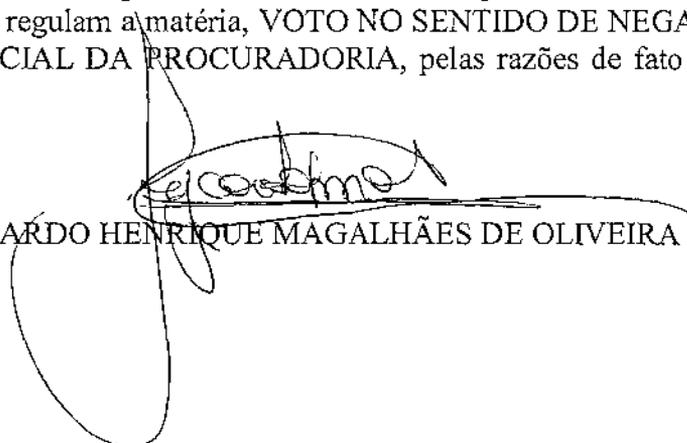
Recurso provido." (4ª Câmara do 1º Conselho – Recurso nº 153.295 – Acórdão nº 104-23.376, Sessão de 07/08/2008)

No presente caso, como acima alinhavado, não se cogita em contrariedade à lei (artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96), na forma que pretende fazer crer a Fazenda Nacional, mas tão somente compatibilização da apuração de omissão de rendimentos (exclusivos da atividade rural) com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com o regime de tributação especial dos produtores rurais, na forma prescrita pelo artigo 5º da Lei nº 8.023/1990.

Não se pode confundir regime de tributação com a forma de apuração do crédito tributário. *In casu*, o regime especial de tributação dos produtores rurais pessoas físicas, conquanto que seus rendimentos sejam exclusivos dessa atividade, impõe à observância aos ditames do regramento específico (artigo 5º da Lei nº 8.023/90), devendo a apuração de rendimentos – ainda que com base em depósitos bancários na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 – obedecer àquele regime especial, de maneira a manter a autuação, limitando, porém, a base de cálculo a 20 % (vinte por cento) da omissão apontada.

Assim, escorrido o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro MOISES GOIACOMELLI NUNES DA SILVA

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria. Pelo que examinei da proposta de voto do ilustre relator, trata-se de recurso especial em que a parte recorrente alega que o acórdão recorrido é contrário ao artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em relação à matéria fática, extrai-se dos autos que a contribuinte Maria de Los Milagros Fernandez Perez foi casada com o fiscalizado LUIS CARLOS DE SOUZA e, em relação ao ano objeto da fiscalização, com este apresentou declaração em conjunto, mais precisamente, como dependente. Por ter apresentado declaração em conjunto, atribuiu-se os valores ao recorrente, adotando procedimento com certa semelhança aos casos previstos no parágrafo quinto do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, quando se constata que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, situação que não é o caso dos autos.

A presunção de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, só se forma após regular intimação da titular da conta, situação que não se deu no caso concreto cuja pessoa intimada foi o ex-marido. Ao que parece, assim procedeu a fiscalização pelo fato da titular da conta aparecer, no ano fiscalizado, como dependente do então marido, como se tal fato fosse suficiente para desconsiderar a intimação de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 ou para alterar o sujeito passivo.

Tenho que no caso concreto não é possível dizer que a decisão recorrida contrariou a quaisquer dos preceitos contidos no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, até porque a Súmula nº 26 do CARF dispõe que a **“A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.”** Se dúvida houvesse em relação ao disposto na Súmula 26 seria no sentido de que a decisão recorrida julgou conforme o texto de Súmula, consolidado posteriormente.

Ademais, é necessário distinguir obrigação principal de obrigação acessória. A obrigação principal, à luz do § 1º do artigo 113, do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação acessória, por sua vez, nos termos § 2º do artigo de lei antes referido decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

A obrigação acessória, como por exemplo a entrega de declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física, ou a escrituração de livros fiscais, no caso de pessoa jurídica, se não cumprida, gera penalidade pecuniária que não se confunde com a obrigação de pagar o imposto devido que surge com a ocorrência do fato gerador.

Não se pode confundir sujeito passivo da obrigação da tributária principal com o responsável por obrigação acessória que pode ou não ser o sujeito passivo. A obrigação acessória é destituída de valor patrimonial, ao passo que a obrigação principal tem como essência a obrigação de pagar determinado valor em pecúnia.

Por exemplo, as pessoas relacionadas no artigo 197, do CTN, têm obrigações acessórias de prestar informações à autoridade administrativa em relação a negócios ou atividades de terceiros. Se descumprirem estão sujeitas à multa, mas a responsabilidade de pagar a multa pelo descumprimento de uma obrigação acessória não se confunde com a obrigação de pagar o tributo devido, decorrente do fato gerador praticado por outrem.

A obrigação acessória, descumprida por terceiro, em relação a este ato de descumprir, se converte em obrigação principal de pagar a multa imposta, mas não se confunde com a obrigação de pagar o tributo devido em face da obrigação principal. Neste sentido, oportuna a leitura dos artigos 114 e 115, do CTN, que seguem transcritos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

No caso de imposto de renda pessoa física, o artigo 1º da Lei nº 7.713, de 1988, dispõe que “os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente.”

Por sua vez, o artigo 7º do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, consolidado por meio do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, vigente à época dos fatos e repetido no artigo 8º do atual Regulamento do imposto de renda dispõe, “in verbis”:

Art. 7º. Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, e das pensões de que tiverem gozo privativo.

Pelo que se extrai da norma acima transcrita, mesmo nos casos de casamento celebrado pelo regime da separação total de bens, é possível a declaração em conjunto que, ao meu sentir, é uma forma de cumprimento de obrigação acessória exigida pela administração tributária que não pode ser confundida com a obrigação principal. **O cumprimento de obrigação acessória em conjunto não transforma em sujeito passivo aquele que não possui esta qualidade.**

O fato do cônjuge declarante poder compensar com o imposto devido o imposto pago ou retido na fonte pelo outro cônjuge ou até mesmo pleitear a dedução de valor a título de dependente, não transforma o primeiro, no caso o declarante, em sujeito passivo da obrigação tributária decorrente de rendimentos omitidos por seu consorte ou dependente.

Em se tratando de omissão de rendimentos caracterizada com base em depósito bancário, não se pode interpretar de forma extensiva o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito. Ao fazer referência expressa ao **titular**, da conta bancária, não se pode extrair daí interpretação para atingir o cônjuge do titular, só pelo fato destes terem apresentados declaração em conjunto.

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais **o titular**, pessoa física ou jurídica, regularmente*



intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Por outro lado, o parágrafo 6º do citado artigo de lei, que segue transcrito, contempla apenas **contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto**, situação que não se confunde com a do caso dos autos em que a conta é individual e a declaração em conjunto.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, DOU 31.12.2002 - Ed. Extra)

Não me convence o argumento de que em face da declaração em conjunto, restaria inviabilizado o lançamento na pessoa titular dos rendimentos. No caso concreto, o caminho seria glosar quem omitiu os rendimentos da condição de dependente do fiscalizado, ora recorrente, atribuindo ao titular da conta os rendimentos omitidos, procedendo-se o lançamento, conforme previsto no artigo 142 do CTN.

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


Moisés Giacomelli Nunes da Silva.