



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

VICTOR ALMEIDA CAMPOS

**RESPONSABILIDADE CIVIL DO EMPREGADOR ANTE FALHAS COMETIDAS
NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DO
EMPREGADO**

FORTALEZA

2015

VICTOR ALMEIDA CAMPOS

RESPONSABILIDADE CIVIL DO EMPREGADOR ANTE FALHAS COMETIDAS NA
DECLARAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DO
EMPREGADO

Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Me. William Paiva Marques
Júnior

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- C198r Campos, Víctor Almeida.
Responsabilidade civil do empregador ante falhas cometidas na declaração de imposto sobre a renda retido na fonte do empregado / Víctor Almeida Campos. – 2015.
57 f. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015.
Área de Concentração: Direito Civil, Direito Tributário e Direito do Trabalho.
Orientação: Prof. Me. William Paiva Marques Júnior.
1. Responsabilidade (Direito) - Brasil. 2. Dano moral - Brasil. 3. Responsabilidade dos empregadores - Brasil. 4. Imposto de renda – Brasil. I. Marques Júnior, William Paiva (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

VICTOR ALMEIDA CAMPOS

RESPONSABILIDADE CIVIL DO EMPREGADOR ANTE FALHAS COMETIDAS NA
DECLARAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE DO
EMPREGADO

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Áreas de concentração: Direito Tributário, Direito do Trabalho e Responsabilidade Civil

Aprovada em 25/05/2015

BANCA EXAMINADORA

Professor Me. William Paiva Marques Júnior (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Me. Fernanda Cláudia Araújo da Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestrando Jacques Henrique Gomes da Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho à minha família e aos meus amigos, por me apoiarem incondicionalmente na realização dos principais objetivos de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, por permitir que tudo isso acontecesse.

Aos meus pais, Angela e Costa, responsáveis pela minha educação e pela formação do meu caráter. O apoio incondicional de vocês, em todos os momentos da minha vida, foi determinante para esta conquista.

À minha irmã, Vanessa, pela amizade e pelo companheirismo de sempre.

Ao professor William Marques, cuja participação enquanto docente, coordenador do curso e, especialmente, orientador desta monografia, foi essencial para minha formação acadêmica.

Aos membros da banca examinadora, Jacques Henrique e Fernanda Cláudia, por aceitarem, prontamente, o convite.

À minha avó Mãenor, a segunda mãe de todos que a conhecem. A todos os meus tios, dentre os quais destaco Diana, minha madrinha, e Fernando, o padrinho que escolhi.

À Letícia Pequeno, que de pequeno só tem o nome e a estatura. Querida por todos, conquistou meu coração e fez-me crescer como pessoa. Agradeço sempre por fazer parte da minha vida e por ter trazido a ela mais pessoas especiais, em particular a Tia Suely, por quem nutro profunda admiração.

Aos meus amigos do Colégio Christus, instituição que me proporcionou conhecer pessoas maravilhosas, cujos nomes me reservo a não escrever a fim de não cometer omissões.

Ao “MeSeg”, grupo de amigos formado por Edson Cutrim, Ludmila Ipiranga, Luís Carlos, Matheus Pereira, Paulo Augusto, Rayssa Viana, Thiago Negreiros, Vinícios Cavalcante e Walessa Miranda. Pessoas tão diferentes, mas com tantas afinidades. Os desentendimentos ajudaram a amadurecermos, e, assim, nossa amizade se fortaleceu ao longo desses cinco anos de curso, durante os quais vivemos momentos inesquecíveis, dividindo os mais diversos sentimentos. Que possamos compartilhar as demais etapas que estão por vir.

Aos demais amigos da Faculdade de Direito, especialmente à Valquíria Oliveira.

A todos os profissionais que contribuíram para o meu desenvolvimento, em especial aos servidores da 6ª Vara do Trabalho, sob a direção de Carmen Moura. Foi essa equipe que me fez manter a crença no serviço público de qualidade, o qual depende da dedicação individual para a composição de um bom trabalho em grupo.

À equipe do Des. Francisco de Assis Filgueira Mendes, que me acolheu como se dela sempre fosse.

Por fim, a todos que, mesmo indiretamente, contribuíram para minha formação.

“Só engrandecemos o nosso direito à vida
cumprindo o nosso dever de cidadãos do
mundo.”

Mahatma Gandhi

RESUMO

Objetiva-se a análise da responsabilidade civil do empregador por danos morais decorrentes de omissão, erro ou atraso no envio de informações à Receita Federal acerca dos rendimentos retidos e recolhidos na fonte do empregado. Realiza-se um prévio desenvolvimento teórico sobre a responsabilidade civil para, posteriormente, explorar as implicações, nessa esfera jurídica, do inadimplemento da obrigação tributária acessória do empregador de informar, inequívoca e tempestivamente, o respectivo valor tributado. A partir de uma judiciosa reflexão sobre precedentes jurisprudenciais pertinentes à temática, percebe-se que, presentes os pressupostos da responsabilidade civil, nasce para a fonte pagadora o dever de indenizar os danos morais decorrentes das falhas perpetradas na declaração de imposto de renda retido na fonte do trabalhador.

Palavras-chave: Responsabilidade civil. Responsabilidade tributária. Imposto de renda retido na fonte. Direito do Trabalho.

ABSTRACT

The present study aims to analyse the employer's civil responsibility for damages resulted from failure, error or delay in sending information to the IRS about the retained and collected employee's income source. First of all, it develops a theoretical and preliminary survey about tax liability, to then explore its implications in the sphere of civil responsibility and employer's accessory tax obligation to inform, clearly and timely manner, the respective taxable value. From a judicious reflection of some relevant law precedents, it is clear that, fullfilled the premises of civil responsibilities, urges to the payer the obligation to compensate moral damages resulted from faults committed in the retained income tax return.

Keywords: Civil responsibility. Tax Liability. Retained Income Tax Return. Labor Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DIRF	Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 RESPONSABILIDADE CIVIL NO DIREITO BRASILEIRO	14
2.1 Lineamento histórico da responsabilidade civil	14
2.2 Conceito, fundamentos e pressupostos da responsabilidade civil.....	16
2.2.1 Conduta.....	18
2.2.2 Dano	19
2.2.3 Nexo de causalidade.....	21
2.2.4 Culpa	22
2.3 Espécies de Responsabilidade civil	23
2.3.1 Responsabilidade civil subjetiva e objetiva.....	23
2.3.2 Responsabilidade civil contratual e extracontratual.....	25
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	27
3.1 Aspectos da obrigação tributária	28
3.2 Sujeito Passivo da obrigação tributária principal e acessória: contribuinte e responsável tributário	31
3.3 Responsabilidade tributária solidária e subsidiária.....	34
3.4 Obrigação tributária do empregador de reter e recolher o Imposto de Renda do empregado na fonte.....	36
3.5 Obrigação acessória do empregador de informar os valores do IRPF retidos.....	38
4 RESPONSABILIDADE CIVIL DO EMPREGADOR ANTE FALHAS COMETIDAS NAS INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO EMPREGADO	42
4.1 Noções acerca de relação de emprego e de contrato de trabalho.....	42
4.2 Responsabilidade civil no Direito do Trabalho.....	44
4.3 Competência da Justiça do Trabalho para julgar ações envolvendo responsabilidade civil decorrente da relação laboral.....	48
4.4 Responsabilidade civil do empregador por danos morais decorrentes da retenção da declaração de IRPF do empregado originária de falhas cometidas no envio das respectivas informações tributárias.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

1 INTRODUÇÃO

Abordam-se os casos nos quais o empregador deve ser responsabilizado civilmente por danos morais decorrentes de omissão, erro ou atraso no envio de informações à Receita Federal do Brasil referentes aos rendimentos tributáveis do empregado.

Inicialmente, afigura-se necessário um breve desenvolvimento teórico para conceber o tema da responsabilidade no civil no Direito Brasileiro, para, posteriormente, explorar as implicações, nessa esfera jurídica, do inadimplemento das obrigações tributárias do empregador.

A expressão responsabilidade possui concepções diversas. Na ciência do Direito, relaciona-se ao descumprimento de um dever, ou seja, ao não adimplemento de uma obrigação.

Impende, ademais, entender o significado de dano moral, compreendido como uma lesão a um direito da personalidade, implicando ofensa à dignidade da pessoa humana.

Superada a apreciação da responsabilidade civil, é necessário percorrer o tema da responsabilidade tributária do empregador, com a apresentação de conceito, fundamentos e pressupostos.

As obrigações tributárias dividem-se em principais e acessórias, conforme dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional. Seus respectivos sujeitos passivos encontram-se definidos nos Capítulos IV e V do Título II do referido diploma legal.

Da leitura dos dispositivos mencionados, percebe-se que o empregador não é contribuinte nem responsável pelo imposto de renda que deve reter ou recolher do empregado, tratando-se, pois, de mera obrigação acessória, de cujo implemento não se pode furtar a fonte pagadora.

Para além do ônus do empregador de recolher ou reter a antecipação ou o imposto definitivo, sublinha-se a obrigação dessa mesma fonte pagadora de informar, inequívoca e tempestivamente, à Receita Federal o respectivo valor tributado.

Nesse contexto, observa-se que, uma vez descumprida a obrigação tributária acessória depositada ao empregador, nasce, para ele, o dever de reparar eventual dano decorrente do inadimplemento, nas situações em que o empregado tem a declaração retida na lista de pendências junto à Administração Fazendária.

Ressalta-se, outrossim, a competência da Justiça do Trabalho para julgar ações de indenização por danos morais nas relações de trabalho, controvérsia já dirimida com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004.

Nessa toada, constata-se recorrentes julgamentos, na doutrina e na jurisprudência especializadas, notadamente no âmbito dos Tribunais Regionais do Trabalho e do Tribunal Superior do Trabalho, acerca da responsabilidade civil do empregador ante as falhas cometidas na declaração de imposto sobre a renda retido na fonte do empregado, o que insta a análise de precedentes jurisprudenciais pertinentes à temática ora abordada.

Verifica-se, assim, a importância do estudo da responsabilização civil do empregador pelos danos morais decorrentes dos equívocos perpetrados no envio de informações à Receita Federal referentes aos rendimentos tributáveis do empregado, sendo este o cerne do presente trabalho, que apresenta uma estrutura organizacional pautada em capítulos, desenvolvendo-se a questão por meio da pesquisa bibliográfica e jurisprudencial e da utilização do método lógico-dedutivo, partindo de elementos gerais da responsabilidade tributária, perpassando os da responsabilidade civil, para chegar ao caso mais específico.

No capítulo inaugural, realizam-se substanciais comentários acerca da responsabilidade civil, com a apresentação de conceito, fundamentos e pressupostos, perfazendo a temática do dano moral.

No capítulo subsequente, explora-se o tema da responsabilidade tributária, com enfrentamento dos aspectos da obrigação tributária e da sujeição passiva do empregador.

Finalmente, no capítulo último, contextualiza-se a responsabilidade civil no Direito do Trabalho, evidenciando-se o tema específico, qual seja a responsabilidade civil do empregador ante falhas cometidas nas informações tributárias do empregado. Nesse tópico, são apreciados, ainda, alguns entendimentos jurisprudenciais sobre o assunto, o que denota, como já ponderado, que a recorrência da matéria.

2 RESPONSABILIDADE CIVIL NO DIREITO BRASILEIRO

A expressão responsabilidade possui concepções diversas, e, dependendo do prisma sob o qual é estudada, ressaltam-se seus diferentes aspectos, tais como o moral, o religioso, o filosófico ou o jurídico.

Na lição de José Jayme de Macêdo Oliveira¹, “na Ciência do Direito o conceito de responsabilidade envolve sanção dirigida contra alguém, significando dizer que só há responsabilidade em face de ato ilícito, pois este é o pressuposto de toda a responsabilidade”. O empregador, por exemplo, responde pelos danos eventualmente causados ao candidato à vaga de emprego que não é contratado, em razão da perda da chance ocorrida na fase pré-contratual².

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado³ salienta a diferença entre responsabilidade e dever jurídico, sendo este mera faculdade, ao passo que aquela se afigura como um estado de sujeição imposto pelo ordenamento jurídico, do qual não se pode furtar o indivíduo. Nesse contexto, “a responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não-prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem”.

A responsabilidade civil sofreu uma expansão pluridimensional ao longo do tempo, notadamente pela sua evolução histórica e pelo desenvolvimento de seus fundamentos, da área de incidência e da profundidade⁴.

2.1 Lineamento histórico da responsabilidade civil

Na civilização mais primitiva, a responsabilidade pelo ressarcimento do dano era coletiva, ou seja, a família do agente causador do ato ilícito, conhecida como clã ou tribo, respondia pelos resultados da conduta lesiva do indivíduo⁵.

¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional - Comentários; Doutrina; Jurisprudência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 128.

² PARENTE, Thiago Negreiros. **A responsabilidade civil pré-contratual na relação laboral ante a indenização pela perda de uma chance**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2015. [Orientador: Prof. Me. William Paiva Marques Júnior]

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 148.

⁴ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 27.

⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 27.

Superada essa fase, a responsabilidade passou a ser baseada em uma reação individual. Nasceu, assim, nas primeiras formas organizadas de sociedade, a vingança privada.

Surgiu, em seguida, a Lei de Talião, expressada pela máxima “olho por olho, dente por dente”. Nesse período, o agente era punido com a mesma ofensa por ele praticada, de forma que o mal era reparado pelo mal. A intervenção do poder público resumia-se à aferição do direito da vítima a retaliar o ato lesivo.

Com a criação da Lei das XII Tábuas, não obstante ainda remanescesse a aplicação da Pena de Talião, passou-se a admitir a compensação econômica, podendo a vítima receber vantagens e conveniências em substituição à vingança. Era o que dispunha a lei 11^a da tábua VII, nos seguintes termos: “Se alguém fere a outrem, que sofra a pena de Talião, salvo se existiu acordo”.

Nesse sentido, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho⁶ ilustram: “em vez de impor que o autor de um dano a um membro do corpo sofra a mesma quebra, por força de uma solução transacional, a vítima receberia, a seu critério e a título de *poena*, uma importância em dinheiro ou outros bens” (grifo no original).

Alvino Lima⁷ esclarece que “este período sucede o da composição tarifada, imposto pela Lei das XII Tábuas, que fixava, em casos concretos, o valor da pena a ser paga pelo ofensor. É a reação contra a vingança privada, que é assim abolida a substituída pela composição obrigatória.”.

Observa-se, assim, que a vingança privada deu lugar à aplicação da penalidade econômica, deixando o ofensor de responder com o próprio corpo para ter seu patrimônio afetado.

Somente nas civilizações romanas, no entanto, restou evidente a diferença entre pena e reparação do dano. Os atos ilícitos passaram, então, a ser distinguidos quanto à natureza da lesão. Com efeito, os delitos públicos representavam as transgressões mais graves, em especial as ofensas aos costumes, à segurança e, de uma forma geral, à ordem, importando, pois, a imposição de uma penalidade pecuniária revertida aos cofres públicos. Por outro lado, os privados compreendiam as ofensas pessoais, cuja reparação em dinheiro era destinada ao lesado⁸.

⁶ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**: responsabilidade civil. v. 3. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 54.

⁷ LIMA, Alvino. **Culpa e Risco**. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 21.

⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. 7^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 25.

Posteriormente, a edição da *Lex Aquilia* promoveu grande revolução do instituto da responsabilidade civil mediante a reparação do dano, dando início à jurisprudência clássica da responsabilidade aquiliana, que inspirou o atual modelo de responsabilidade civil extracontratual, fundada na culpa⁹.

Sobre o tema, elucida Maria Helena Diniz¹⁰:

A Lex Aquilia de damno veio a cristalizar a ideia de reparação pecuniária do dano, impondo que o patrimônio do lesante suportasse os ônus da reparação, em razão do valor da *res*, esboçando-se a noção de culpa como fundamento da responsabilidade, de tal sorte que o agente se isentaria de qualquer responsabilidade se tivesse procedido sem culpa. (grifos no original)

Com o aperfeiçoamento das ideias propugnadas no Direito Romano, desenvolveu-se, no Direito Francês, um princípio geral da responsabilidade civil, segundo o qual o dever de reparar o dano tem como pressuposto a culpa, cuja noção foi incorporada ao Código Civil de Napoleão, precursor da concepção de responsabilidade civil subjetiva consagrada no Código Civil Brasileiro de 1916¹¹ bem como no de 2002, que conservou a teoria insculpida no diploma anterior.

Ocorre que o progresso da sociedade demandou a criação de novas teorias a fim de melhor preservar o ofendido face à insuficiência da responsabilidade aquiliana na tutela dos direitos violados¹².

Nasceu, então, a teoria da responsabilidade objetiva, que, ao contrário da subjetiva, prescinde da identificação da culpa do ofensor, bastando, para sua configuração, a demonstração da conduta, do dano e do nexo causal.

2.2 Conceito, fundamentos e pressupostos da responsabilidade civil

Para Caio Mário da Silva Pereira¹³, responsabilidade civil é o conjunto normativo que disciplina a obrigação de o agente causador de um dano repará-lo.

De Plácido e Silva¹⁴ a define da seguinte forma:

⁹ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: responsabilidade civil**. v. 3. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 55.

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 28.

¹¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 26.

¹² DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 29-30.

¹³ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Responsabilidade civil**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 9.

Dever jurídico, em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de fato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais, que lhe são impostas. Onde quer, portanto, que haja obrigação de fazer, dar ou não fazer alguma coisa, de ressarcir danos, de suportar sanções legais ou penalidades, há a responsabilidade, em virtude da qual se exige a satisfação ou o cumprimento da obrigação ou da sanção.

Dessarte, trata-se da obrigação de reparar ou indenizar um dano causado a outrem, ou seja, na redação do artigo 927 do Código Civil de 2002, “aquele que, por ato ilícito, causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”.

Por conseguinte, o mesmo diploma legal dispõe, em seus artigos 186 e 187, que comete ato ilícito “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral”¹⁵, bem como “o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”¹⁶.

Ato ilícito, em outras palavras, é aquele que contraria o ordenamento jurídico, causando lesão a direito subjetivo de outra pessoa e dando ensejo à obrigação de reparar o dano.

Nesse contexto, percebe-se que a noção de responsabilidade civil está relacionada à obrigação de reparar um dano, podendo ser definida, nas palavras de Serpa Lopes¹⁷, como “a obrigação de reparar um prejuízo, seja por decorrer de uma culpa ou de uma circunstância legal que a justifique, como a culpa presumida, ou por uma circunstância meramente objetiva”.

Nesse sentido, Fernando Noronha¹⁸ leciona: “é preciso que haja um dano e que tenhamos uma pessoa que deva responder por ele. Mas, saber quando é que uma pessoa pode ser responsabilizada por um dano exige o apuramento de diversos elementos”. São os chamados pressupostos da responsabilidade civil, essenciais ao surgimento do dever de indenizar. Acrescenta o autor que é necessário:

1. que haja um fato (uma ação ou omissão humana, ou um fato humano, mas independente da vontade, ou ainda um fato da natureza), que seja antijurídico, isto é, que não seja permitido pelo direito, em si mesmo ou nas suas consequências; 2. que o fato possa ser imputado a alguém, seja por dever a atuação culposa da pessoa, seja

¹⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico conciso**. 1ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2008. p 642.

¹⁵ Art. 186 do Código Civil de 2002.

¹⁶ Art. 187 do Código Civil de 2002.

¹⁷ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil - Fontes contratuais das obrigações e responsabilidade civil**. 5ª ed., v. 5. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001, p. 160.

¹⁸ NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 468/469.

por simplesmente ter acontecido no decurso de uma atividade realizada no interesse dela; 3. que tenham sido produzidos danos; 4. que tais danos possam ser juridicamente considerados como causados pelo ato ou fato praticado, embora em casos excepcionais seja suficiente que o dano constitua risco próprio da atividade do responsável, sem propriamente ter sido causado por esta.

Da definição de ato ilícito estatuída na doutrina e no Código Civil de 2002, depreendem-se os elementos da responsabilidade civil do Direito Brasileiro, a saber: conduta, dano, nexó de causalidade entre a conduta e o dano e, em algumas modalidades, culpa.

2.2.1 Conduta

A conduta, enquanto pressuposto da responsabilidade civil, é um fato antijurídico, ou seja, a violação ou a inobservância de uma norma legal pelo comportamento humano voluntário, exteriorizado em uma ação ou omissão que produz danos aos direitos de outras pessoas.

Nessa linha, dispõe Maria Helena Diniz¹⁹:

A ação, elemento constitutivo da responsabilidade, vem a ser o ato humano, comissivo ou omissivo, ilícito ou lícito, voluntário e objetivamente imputável do próprio agente ou de terceiro, ou o fato de animal ou coisa inanimada, que cause dano a outrem, gerando o dever de satisfazer os direitos do lesado.

Diz-se voluntária por se tratar de uma conduta decorrente da liberdade de escolha do indivíduo causador do resultado danoso. Implica, assim, discernimento, vale dizer, consciência da prática da ação, não significando, no entanto, consciência de causar um dano²⁰.

Ato comissivo é aquele efetivado por meio de uma ação, correspondendo, dentre os elementos da responsabilidade civil, a uma conduta que não deveria ser praticada. Omissão, ao revés, corresponde à abstenção de um comportamento ou à não observância do dever de agir ou de fazer.

Sérgio Cavaliéri Filho²¹ aborda o tema da seguinte forma:

Entende-se, pois, por conduta o comportamento humano voluntário que se exterioriza através de uma ação ou omissão, produzindo consequências jurídicas. A

¹⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28 ed. São Paulo : Saraiva, 2014, p. 56.

²⁰ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Responsabilidade civil**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 59.

²¹ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 25.

ação ou omissão é o aspecto físico, objetivo, da conduta, sendo a vontade o seu aspecto psicológico, ou subjetivo.

Além da conduta antijurídica, é necessária a caracterização dos demais elementos da responsabilidade civil para que surja a obrigação de indenizar, os quais serão adiante explorados.

2.2.2 Dano

O dano corresponde à lesão ou ao prejuízo provocado pela conduta do agente, sem o qual não há falar em responsabilidade civil, uma vez que não haveria o que indenizar ou restituir.

Na lição de Sílvio de Salvo Venosa²²:

Dano consiste no prejuízo sofrido pelo agente. Pode ser individual ou coletivo, moral ou material, ou melhor, econômico e não econômico. A noção de dano sempre foi objeto de muita controvérsia. Na noção de dano está sempre presente a noção de prejuízo. Nem sempre a transgressão de uma norma ocasiona dano. Somente haverá possibilidade de indenização, como regra, se o ato ilícito ocasionar dano. Cuida-se, portanto, do dano injusto, aplicação do princípio pelo qual a ninguém é dado prejudicar outrem (*neminem laedere*) (...)

Consoante ensinamento de Rui Stoco²³: “O dano é, pois, elemento essencial e indispensável à responsabilização do agente, seja essa obrigação originada de ato ilícito ou de inadimplemento contratual, independente, ainda, de se tratar de responsabilidade objetiva ou subjetiva”.

Trata-se, assim, de diminuição ou depreciação de um bem jurídico patrimonial ou extrapatrimonial de uma pessoa.

Nesse contexto, percebe-se que o dano pode ser classificado conforme a natureza do bem ofendido, se patrimonial ou extrapatrimonial, sendo essa distinção fundada na noção de patrimônio, que, na dicção de Fernando Noronha²⁴, pode ser definido como o “(...) complexo de direitos e de obrigações de uma pessoa que sejam suscetíveis de avaliação econômica, isto é, de valoração em termos pecuniários (...)”.

²² VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 13ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 38.

²³ STOCO, Rui. **Tratado de responsabilidade civil: doutrina e jurisprudência**. 7 ed.. São Paulo Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 128.

²⁴ NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 590.

Nesse sentido, Sérgio Cavalieri²⁵ esclarece: “O dano patrimonial, como o próprio nome já diz, também chamado de dano material, atinge os bens integrantes do patrimônio da vítima, entendendo-se como tal o conjunto de relações jurídicas de uma pessoa apreciáveis economicamente”.

Dano patrimonial é, portanto, aquele que causa lesão aos bens suscetíveis de avaliação pecuniária integrantes do patrimônio atual e futuro de uma pessoa, compreendendo, nos termos do artigo 402 do Código Civil de 2002, além do que ela efetivamente perdeu (dano emergente), o que razoavelmente deixou de lucrar (lucros cessantes)²⁶.

O artigo 947 do mesmo diploma normativo preconiza que, a princípio, a reparação do dano patrimonial deve ser feita *in natura*, ou seja, na mesma espécie (qualidade e quantidade) ajustada, devendo o ofensor arcar com todos os custos adequados e necessários ao restabelecimento do *status quo ante*. Prevê-se, no entanto, que, restando impossível o adimplemento da prestação da forma pactuada, haverá substituição pelo valor correspondente em moeda²⁷.

Por outro lado, os danos extrapatrimoniais são aqueles decorrentes da violação de bens não apreciáveis economicamente. Representam, pois, ofensa aos chamados direitos da personalidade, entre os quais se ressaltam a vida e a integridade física, moral e psíquica da pessoa.

Em reforço à definição acima traçada, asseveram Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho²⁸:

(...) o dano poderá atingir outros bens da vítima, de cunho personalíssimo, deslocando o seu estudo para a seara do denominado dano moral. Trata-se, em outras palavras, do prejuízo ou lesão de direitos, cujo conteúdo não é pecuniário, nem comercialmente redutível a dinheiro, como é o caso dos direitos da personalidade, a saber, o direito à vida, à integridade física (direito ao corpo, vivo ou morto, e à voz), à integridade psíquica (liberdade, pensamento, criações intelectuais, privacidade e segredo) e à integridade moral (honra, imagem e identidade) (...)

O dano moral está inserido na categoria dos danos extrapatrimoniais, e, como tal, consubstancia-se na lesão de direitos da personalidade e da dignidade da pessoa humana

²⁵ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 77-78.

²⁶ Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

²⁷ Art. 947. Se o devedor não puder cumprir a prestação na espécie ajustada, substituir-se-á pelo seu valor, em moeda corrente.

²⁸ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: responsabilidade civil**. v. 3. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93-94.

(intimidade, a vida privada, a honra e a imagem), cujo conteúdo não apresenta natureza pecuniária.

Embora parte da doutrina sustente ser inadequado o emprego das duas expressões como sinônimas, a exemplo de Fernando Noronha²⁹, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho³⁰, não se concebe relevante o desenvolvimento dessa crítica, mormente porque tanto dano extrapatrimonial quanto dano moral importam lesão à dignidade da pessoa humana, cuja inviolabilidade é consagrada na Constituição Federal de 1988, que, em seu artigo 5º, incisos V³¹ e X³², assegura a indenização em face do resultado decorrente de ofensas.

Os danos morais, diferentemente dos patrimoniais, não se mostram passíveis de reparação na mesma proporção, ante a inviabilidade de recompor o equilíbrio social desfeito na esfera dos atributos inerentes aos direitos da personalidade do ofendido. Comportam, todavia, indenização em pecúnia.

2.2.3 Nexos de causalidade

O nexo de causalidade é a relação entre o resultado danoso e a ação ou a omissão do agente que o provocou. Sílvio de Salvo Venosa³³ traz a seguinte definição desse elemento:

O conceito de nexo causal, nexo etiológico ou relação de causalidade deriva das leis naturais. É o liame que une a conduta do agente ao dano. É por meio do exame da relação causal que concluímos quem foi o causador do dano. Trata-se do elemento indispensável. A responsabilidade objetiva dispensa a culpa, mas nunca dispensará o nexo causal. Se a vítima, que experimentou um dano não identificar o nexo causal que leva o ato danoso ao responsável, não há como ser ressarcida (...)

Nota-se, assim, que, para a configuração da responsabilidade civil, não é suficiente que o ato antijurídico tenha sido cometido através de uma ação ou omissão

²⁹ NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 590-591.

³⁰ “Isso porque adotamos a expressão “dano moral” somente por esta estar amplamente consagrada na doutrina e jurisprudência pátria. Todavia, reconhecemos que ela não é tecnicamente adequada para qualificar todas as formas de prejuízo não fixável pecuniariamente. Mesmo a expressão “danos extrapatrimoniais”, também de uso comum na linguagem jurídica, pode ser tornar equivocada, principalmente se for comparada com a concepção de “dano moral”” (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: responsabilidade civil**. v. 3. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 106).

³¹ V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

³² X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

³³ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 13ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 54.

voluntária, nem que o ofendido tenha suportado o resultado danoso. É imprescindível que o fato tenha sido a causa do dano experimentado pelo indivíduo, em uma necessária relação de causa e efeito.

Deve-se salientar a desnecessidade de que o resultado seja consequência direta do ato, sendo relevante apenas restar evidente que o dano não sobreviria se a conduta não se concretizasse.

2.2.4 Culpa

A identificação do elemento culpa como pressuposto da responsabilidade civil é questão controversa, pois há quem reconheça apenas três pilares essenciais dessa teoria: a conduta, o dano e o nexo causal entre o ato e o resultado.

Nesse sentido, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho³⁴ apontam a culpa como mero elemento accidental da conduta humana:

A culpa, portanto, não é um elemento essencial, mas sim accidental, pelo que reiteramos nosso entendimento de que *os elementos básicos ou pressupostos gerais da responsabilidade civil são apenas três: a conduta humana (positiva ou negativa), o dano ou o prejuízo, e o nexo de causalidade (...)* (grifos no original)

Por outro lado, há que se discordar do posicionamento acima esposado, tendo em vista que vigora, em nosso ordenamento jurídico, a regra geral de que a culpa é elemento essencial para a configuração do ato ilícito, conforme se depreende do artigo 186 do Código Civil de 2002³⁵.

Nesse contexto, apenas quando for constatado o comportamento culposo, revelar-se-á materializado o ato ilícito. A culpa, nesse caso, é a regra e deve ser compreendida em sentido amplo (*lato sensu*), abrangendo o dolo, ou seja, a conduta intencional e deliberada de ofender um direito, e a culpa *stricto sensu*, consubstanciada na inobservância de um dever de cuidado, mediante imprudência, negligência ou imperícia. A responsabilidade objetiva, ao revés, é exceção no ordenamento jurídico brasileiro.

³⁴ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: responsabilidade civil**. v. 3. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

³⁵ Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

É o que leciona Maria Helena Diniz³⁶: “Não havendo culpa, não haverá, em geral, qualquer responsabilidade. (...) Para que se configure o ilícito será imprescindível um dano oriundo de atividade culposa”.

Marcel Leonardi³⁷ endossa esse posicionamento da seguinte forma: “Não se pode olvidar que a responsabilidade objetiva, fundamentada na teoria do risco criado, foi concebida como exceção, e não como regra. Ampliar demasiadamente seu campo de aplicação criará enorme insegurança jurídica”.

Dessa feita, depreende-se que o dissenso doutrinário traduz-se na ausência do elemento subjetivo na espécie de responsabilidade civil objetiva, que será analisada em tópico reservado.

2.3 Espécies de Responsabilidade civil

A responsabilidade civil pode ser classificada em razão de diversos aspectos, cumprindo evidenciar dois deles: quanto à culpa ou fundamento da obrigação de indenizar, pode ser subjetiva e objetiva; quanto à natureza da norma violada, divide-se em contratual e extracontratual.

2.3.1 Responsabilidade civil subjetiva e objetiva

A doutrina e a jurisprudência identificam duas espécies de responsabilidade civil quando analisada sob o fundamento da imputação da obrigação de indenizar, distinguindo, assim, a responsabilidade subjetiva da objetiva.

A diferença estabelecida reside na constatação da presença do elemento culpa na consumação do ato antijurídico.

A responsabilidade civil subjetiva, também conhecida como responsabilidade aquiliana ou por ato ilícito, é aquela fundada na culpa *lato sensu*, que, como já aduzido, contempla o dolo, ou seja, a consciência do resultado danoso, e a culpa em sentido estrito, isto

³⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo : Saraiva, 2014, p. 57.

³⁷ LEONARDI, Marcel. **Responsabilidade Civil dos provedores de serviços de internet**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005, p. 71.

é, “a falta de diligência na observância de uma norma de conduta”³⁸.

Em análise dos dispositivos normativos que disciplinam a matéria, conclui-se que a regra geral estatuída no Código Civil de 2002 é a responsabilidade subjetiva, mantendo pois, o que dispunha o legislador ordinário no diploma anterior.

Ocorre que, com o desenvolvimento da sociedade, notadamente das relações de trabalho e das consequências jurídicas resultantes dos acidentes laborais, a responsabilidade com o pressuposto subjetivo restou exígua para solucionar determinados casos em que a persecução da culpa do causador do ato antijurídico dificultava a sua responsabilização bem como a indenização do resultado danoso suportado pelo ofendido.

Diante disso, Sérgio Cavaliere Filho³⁹ esclarece:

Logo os juristas perceberam que a teoria subjetiva não mais era suficiente para atender a essa transformação social ocorrida em nosso século; constataram que se a vítima tivesse que provar a culpa do causador do dano, em numerosíssimos casos ficaria sem indenização, ao desamparo, dando causa a outros problemas sociais, porquanto, para quem vive de seu trabalho, o acidente corporal significa a miséria, impondo-se organizar a reparação.

Nesse contexto, surgiu a responsabilidade civil objetiva, que, consubstanciada na teoria do risco, prescinde de prova da culpa do agente. A obrigação de reparar o dano, nesse caso, surge por força da lei ou da natureza da atividade desenvolvida pelo ofensor, independentemente de a conduta ter sido praticada com dolo, negligência, imprudência, ou imperícia, bastando, pois, a configuração do fato antijurídico, do resultado danoso e do nexo de causalidade entre esses dois elementos. É o que consagra o parágrafo único do artigo 927 do Código Civil de 2002, *in verbis*:

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Na lição de Maria Helena Diniz⁴⁰:

A corrente objetivista desvinculou o dever de reparação do dano da ideia de culpa, baseando-se na atividade lícita ou no risco com o intuito de permitir ao lesado, ante a dificuldade da prova da culpa, a obtenção de meios para reparar os danos experimentados. Assim, o agente deverá ressarcir o prejuízo causado, mesmo que isento de culpa, porque sua responsabilidade é imposta por lei independentemente de

³⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 13ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 25.

³⁹ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.151.

⁴⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 68.

culpa e mesmo sem necessidade de apelo ao recurso da presunção. O dever ressarcitório, estabelecido por lei, ocorre sempre que se positivar a autoria de um fato lesivo, sem necessidade de se indagar se contrariou ou não norma predeterminedada, ou melhor, se houve ou não erro de conduta.

A responsabilidade civil objetiva consiste, portanto, no dever de indenizar em face de previsão expressa em lei ou de atividade exercida, com assunção dos respectivos riscos, no interesse do agente causador do dano, independentemente de culpa ou de prática de ato qualquer ato ilícito.

2.3.2 Responsabilidade civil contratual e extracontratual

Em razão da natureza jurídica da norma violada, a responsabilidade civil pode ser classificada em contratual e extracontratual.

A primeira diz respeito ao inadimplemento de obrigações decorrentes de uma relação jurídica estabelecida previamente à configuração do dano. Corresponde, assim, à violação de um dever oriundo de um contrato ou de um negócio jurídico unilateral⁴¹.

Responsabilidade civil extracontratual nasce da inobservância de deveres gerais previstos no ordenamento jurídico. Prescinde, portanto, da existência de uma relação preexistente entre o causador do dano e o ofendido.

Nessa senda, Sérgio Cavalieri Filho⁴² sistematiza o tema da seguinte forma:

É com base nessa dicotomia que a doutrina divide a responsabilidade civil em contratual e extracontratual, isto é, de acordo com a qualidade da violação. Se preexiste um vínculo obrigacional, e o dever de indenizar é consequência do inadimplemento, temos a responsabilidade contratual, também chamada de ilícito contratual ou relativo; se esse dever surge em virtude de lesão a direito subjetivo, sem que entre o ofensor e a vítima preexista qualquer relação jurídica que o possibilite, temos a responsabilidade extracontratual, também chamada de aquiliano ou absoluto.

Ressalte-se que essas classificações da responsabilidade civil têm repercussões de ordem material e processual, sendo certo que, no caso concreto, a aferição da presença dos pressupostos do instituto revelar-se-á fator determinante para o surgimento do dever de indenizar o resultado danoso decorrente da conduta do agente.

⁴¹ FIUZA, César. **Direito Civil: curso completo**. 15ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 330.

⁴² CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 16.

Superada a apreciação da responsabilidade civil, é necessário percorrer o tema da responsabilidade tributária do empregador, com a apresentação de conceito, fundamentos e pressupostos.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Do Código Tributário Nacional, extraem-se dois sentidos para a responsabilidade tributária. O primeiro, mais amplo, é empregado no Capítulo V do referido diploma legal, compreendendo, segundo Hugo de Brito Machado⁴³, a “submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária”. O segundo, chamado sentido estrito, é definido no art. 121, parágrafo único, II, do CTN; diz respeito ao responsável que não se reveste da condição de contribuinte, cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei, vinculando-se ao fato gerador da obrigação, de forma que se sujeita ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Para Gustavo Saad⁴⁴, a responsabilidade tributária está relacionada a uma obrigação não adimplida:

“(…) um vínculo obrigacional instituído entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), gerando, compulsoriamente, uma prestação (objeto), com os respectivos acessórios (obrigações acessórias). Não adimplida a obrigação, o sujeito passivo passa a ser responsável pelo cumprimento da prestação pecuniária compulsória”.

Para melhor entender o assunto, recorre-se à tese da hipótese de incidência de Geraldo Ataliba⁴⁵, segundo a qual a norma tributária traz, em seu conteúdo, uma previsão legal abstrata que indica os aspectos essenciais da relação jurídica tributária, correspondentes às qualidades que descrevem, hipoteticamente, os sujeitos da relação, o conteúdo substancial, o local e o momento de início, definindo, assim, os chamados aspectos pessoal, material, espacial e temporal.

Nesse contexto, a norma que prescreve uma obrigação tributária deve descrever o sujeito passivo, ou seja, aquele que figurará no polo passivo da relação jurídico-tributária estabelecida pela subsunção do fato concreto à situação delineada na respectiva norma. Nessa toada, Santi⁴⁶ aduz que a referida relação nasce quando configurado o fato jurídico tributário.

Da leitura dos artigos 121, *caput* e parágrafo único, e 128 do CTN, infere-se que a responsabilidade tributária emana de lei, que, em determinados casos, descreve um sujeito

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24^a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 148

⁴⁴ DINIZ, Gustavo Saad. A Modificação do Sujeito Passivo com a Disciplina da Responsabilidade Tributária. Publicado na **Revista de Estudos Tributários nº 17** – JAN-FEV/2001, p. 5.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6^a ed. Malheiros Editora: São Paulo, 2009. p. 78

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p 129.

passivo da obrigação diverso do contribuinte. Nesse sentido, Walter Paldes Valério⁴⁷ aduz que, “em certos casos, o Estado tem interesse em exigir o cumprimento da obrigação tributária de pessoa diferente daquela que seria normalmente o contribuinte, excluindo este ou atribuindo-lhe, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da obrigação”.

Dessarte, tem-se que, nesses casos, a lei atribui a obrigação tributária a todos os que, independentemente do motivo, devam por ela responder, inobstante não estejam diretamente vinculados à relação jurídica estabelecida.

Assim, mesmo não tendo relação direta com a hipótese tributária, e, por esse motivo, não se vislumbrar a condição de contribuinte, este pode ser substituído por quem apresente um vínculo com a obrigação ou, em conjunto, com ele responder.

A partir de tais premissas, mostram-se relevantes breves considerações acerca de aspectos da obrigação tributária, percorrendo o tema a partir de seu conceito e de sua classificação, com análise de sua sujeição passiva, a fim de empreender o estudo que aqui se propõe.

3.1 Aspectos da obrigação tributária

O direito das obrigações é um instituto originário do Direito Civil, de cujo texto legislativo extrai-se que obrigação é uma relação jurídica estabelecida entre credor e devedor, tendo por objeto uma prestação de dar, fazer ou não fazer algo. É, assim, um “vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável”⁴⁸.

Segundo Washington de Barros Monteiro⁴⁹, “obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio”.

A relação jurídica tributária nasce da ocorrência de uma situação hipotética prescrita em lei, chamada fato gerador, ou seja, decorre da subsunção do fato à norma que encerra a denominada hipótese de incidência, cujos aspectos pessoal material, espacial e temporal definem o dever do sujeito passivo e o direito do sujeito ativo da obrigação

⁴⁷ VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário**. 16a Ed. Porto Alegre: Sulina, 1999, p. 81.

⁴⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, v.II, p. 5.

⁴⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007, v.4, p.8.

tributária, qual seja o Estado. Nesse contexto, Hugo de Brito Machado⁵⁰ assim define a obrigação tributária:

(...) é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Percebe-se, pois, que a obrigação tributária apresenta duas espécies, denominadas principal e acessória, conforme dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Da análise do dispositivo acima transcrito, observa-se que a distinção entre obrigação principal e acessória reside no respectivo objeto, ou seja, na prestação a que se obriga o sujeito passivo.

A primeira possui sempre natureza patrimonial e nasce com a ocorrência do fato gerador, representando uma prestação consistente no pagamento de tributo ou de uma penalidade pecuniária. Corresponde, assim, à figura da obrigação de dar coisa certa do Direito privado, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (art. 3º do CTN).

O fato gerador da obrigação principal "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114 do CTN).

A obrigação acessória, à luz do §2º do art. 113 do CTN, diferentemente da principal, não decorre, necessariamente, de lei em sentido estrito, mas da legislação tributária, compreendendo "as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes" (art. 96 do CTN). Ademais, é isenta de caráter patrimonial, tendo por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Revela-se, dessa forma, autêntica obrigação de fazer, não fazer ou tolerar algo.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 123.

O 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 como obrigação principal". (art. 115 do CTN).

Deve-se destacar que, nos termos do §3º do art. 113 do CTN, a inobservância da obrigação tributária acessória origina uma obrigação principal pelo dever de pagamento de multa correspondente⁵¹. Em verdade, o inadimplemento de uma obrigação acessória "faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente"⁵².

Parte da doutrina, no entanto, tece críticas acerca da impropriedade do emprego da denominação "obrigação acessória", pois, além de não possuir conteúdo patrimonial, pode existir independentemente da obrigação principal. É o que esclarece Alcides Jorge Costa⁵³:

Uma parte da doutrina brasileira entende que as chamadas obrigações acessórias são deveres e não obrigações propriamente ditas. Nelas existiria apenas manifestação de submissão ao poder de polícia financeiro do Estado e não um vínculo obrigacional em virtude do qual o contribuinte é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa em proveito do Estado, ou seja, do credor.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado⁵⁴ aduz que: "Muitos autores (...) criticam o emprego da expressão obrigação acessória no CTN, sustentando que as impropriamente denominadas obrigações acessórias são simplesmente deveres administrativos, e não obrigações em sentido rigorosamente jurídico".

O autor, entretanto, não se afilia a essa crítica, pois acredita que é "fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo acessória, que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do Direito privado".

Sobre a distinção aqui realizada, Aliomar Baleeiro⁵⁵ assevera que:

(...) segundo o art. 113 do CTN, a diferença entre a chamada obrigação principal e a chamada obrigação acessória reside no fato de que a primeira tem como objeto um dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonialmente avaliável; a segunda tem

⁵¹ SANTIAGO, Nestor Eduardo Arruda. **Primeiras linhas de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos. 2001, p. 141.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 124.

⁵³ COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 220.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 124.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1084.

como objeto um fazer ou não fazer alguma coisa, despida a prestação em si de estimabilidade patrimonial. (...) O caráter pecuniário da prestação, quer em relação ao tributo em sentido estrito, quer em relação à sanção, é o critério decisivo que estrema a obrigação principal da acessória.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁵⁶, por seu turno, esclarece que:

A obrigação tributária nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, contratual e lícito. Trata-se de dever heterônomo, pela adoção do princípio da imputação condicional. Ao revés, as chamadas obrigações acessórias não passam de condutas obrigatórias impostas imperativamente pela lei (“emita notas fiscais”; “preste declaração de rendimento”...)

Dessarte, as obrigações acessórias correspondem a condutas comissivas ou omissivas exigíveis do sujeito passivo tributário, que constituem um verdadeiro mecanismo de garantia e de realização das obrigações principais, podendo consistir, dentre outras hipóteses, na própria apuração do valor a ser pago, preenchimento de declarações, prestação de informações, emissão de notas fiscais e escrituração de livros⁵⁷.

3.2 Sujeito Passivo da obrigação tributária principal e acessória: contribuinte e responsável tributário

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada a seu cumprimento, ou seja, é quem tem o dever de prestar o respectivo objeto.

Luciano Amaro⁵⁸ leciona que: "(...) a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador".

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional identifica quem figurará no polo passivo da relação jurídico-tributária, estabelecendo, nos artigos 121 e 122 do diploma legal, uma distinção entre os sujeitos passivos da obrigação tributária principal e acessória.

Com efeito, dispõe o art. 121 do CTN:

⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 581.

⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.190.

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.280

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O dispositivo legal transcrito traz a definição de sujeito passivo da obrigação tributária principal, dispondo ser a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária.

A doutrina⁵⁹ classifica a sujeição passiva da obrigação tributária principal em direta e indireta, de forma que, dependendo da sua relação com o fato gerador correspondente, o sujeito passivo pode ser, respectivamente, contribuinte, quando seu vínculo com a situação que constitui o fato gerador seja direto e pessoal (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), ou responsável, quando, destituído de condição de contribuinte, ou seja, não apresentando relação direta e pessoal com o fato gerador, sua obrigação de pagar esteja prevista, expressamente, em lei (art. 121, parágrafo único, II, do CTN), conforme dispõe o art. 128 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Para Luciano Amaro⁶⁰, “contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou ao seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros”.

Rubens Gomes de Sousa⁶¹ e Hugo de Brito Machado⁶² identificam duas modalidades básicas de sujeição passiva indireta, vale dizer, do responsável tributário em sentido amplo: por transferência e por substituição.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 139.

⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 293.

⁶¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 92.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004,, p. 140.

Na transferência, a prestação pecuniária é imposta a um terceiro em razão de eventos que, embora previstos na legislação, ocorrem posteriormente ao surgimento da obrigação tributária, não obstante a existência de contribuinte, ou seja, de sujeito passivo direto a ela obrigado.

A modalidade de sujeição passiva indireta por transferência manifesta, ainda, três hipóteses: solidariedade, sucessão (artigos 129 a 133 do CTN) e responsabilidade.

Na substituição, ao revés, a hipótese de incidência tributária atribui, desde logo, a obrigação de pagar a uma pessoa diversa do contribuinte que esteja diretamente ligada à situação que constitui o fato gerador.

Nesse contexto, o substituto tributário é aquele a quem a lei incumbe, expressamente, a prestação pecuniária, tendo em vista estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, afastando a sujeição tributária do contribuinte de fato, que, embora não possua relação jurídica com o fisco, estabelece vínculo com o fato gerador do tributo.

Percebe-se, assim, que “existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributável é indicador”⁶³.

Para Luciano Amaro⁶⁴, a diferença entre substituição e transferência pode ser entendida da seguinte forma:

A diferença entre ambas estaria em que, na substituição, a lei desde logo põe o 'terceiro' no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um substituto legal tributário. Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.

O sujeito passivo da obrigação tributária acessória, por sua vez, é definido pelo art. 122 do CTN como a pessoa à qual a legislação tributária atribui obrigação diversa da prestação pecuniária⁶⁵, ou seja, é aquela cuja obrigação corresponde a um dever de fazer, não fazer ou tolerar uma atividade do fisco, podendo, assim, ser o próprio contribuinte ou um terceiro que não tenha relação direta e imediata com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 141.

⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 289

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 141.

3.3 Responsabilidade tributária solidária e subsidiária

No Direito Civil, há solidariedade quando concorrem, na mesma obrigação, duas ou mais pessoas, na qualidade de credor ou de devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda (artigo 264 do Código Civil de 2002).

Em se tratando de obrigação tributária, notadamente a do empregador, mostra-se relevante o estudo da solidariedade passiva, ou seja, da ocorrência simultânea de dois ou mais sujeitos passivos em uma relação jurídico-tributária.

De início, registre-se que, nos termos do artigo 265 do Código Civil de 2002, a solidariedade não se presume, mas resulta da vontade das partes integrantes da relação jurídica ou de lei.

No Direito Tributário, a solidariedade não pode nascer da vontade das partes, devendo sempre resultar de lei, conforme se observa no art. 124 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, estabelece o inciso I do artigo 124 do CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, aquela correspondente ao pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária, independentemente de previsão legal específica.

Cumpra salientar que esse interesse comum na situação constituinte do fato gerador não emana de lei, devendo ser aferido em cada caso concreto. Ressalte-se, ademais, que não basta ocorrer um interesse meramente de fato, sendo necessário um interesse jurídico, ou seja, aquele que apresenta “certo valor inscrito na norma”⁶⁶, tendo, assim, conteúdo valorativo pré-fixado em norma.

Sobre o tema, leciona Paulo Barros de Carvalho⁶⁷, citando o exemplo do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN:

A diretriz do “interesse comum” dos participantes na realização do evento, sobre ser vaga, não é roteiro para a indicação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta imaginar que tanto o prestador quanto o tomador do ISSQN estão interessados na concretização da ocorrência, mesmo porque, não foram assim, o acontecimento não se daria. Todavia, nem por isso, ousaríamos proclamar o absurdo de que ambos seriam devedores solidários. Da mesma forma no ICMS, no IPI e em muitas outras exceções do nosso sistema.

⁶⁶ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Interesses difusos: conceito de legitimação para agir**. 5ª ed. São Paulo: RT, 2000, pg. 18.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo Barros de. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

Por outro lado, o inciso II do artigo 124 dispositivo do Código Tributário Nacional dispõe que também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente estabelecidas por lei, ou seja, a norma legal pode designar sujeitos passivos solidários que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Impende destacar, ainda, que a solidariedade referida no referenciado dispositivo normativo não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124 do CTN), de sorte que não há falar em sequência a ser seguida na execução dos sujeitos passivos tributários solidários.

Percebe-se, facilmente, que, na solidariedade, não há substituição nem transferência, tendo em vista que o contribuinte permanece obrigado à prestação tributária, podendo o Fisco, enquanto, sujeito ativo tributário, exigir de quaisquer dos sujeitos passivos o adimplemento da obrigação principal, consubstanciada no dever de pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária.

Não obstante expressa previsão de inexistência do benefício de ordem na solidariedade do polo passivo da relação jurídico-tributária, o artigo 134 do CTN a aproxima da subsidiariedade, ao discorrer que, somente nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, devem responder, solidariamente, os sujeitos elencados nos incisos do *caput*, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, nos seguintes termos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Em que pese a semelhança apontada, agravada pela atecnia cometida pelo legislador tributário no dispositivo normativo reproduzido, não se deve confundir a solidariedade passiva tributária com a subsidiariedade, pois, enquanto, na primeira, conforme já aduzido, todos os sujeitos passivos solidários mostram-se obrigados, simultaneamente, à prestação tributária, podendo, assim, o fisco cobrar o respectivo adimplemento de apenas um

deles ou mesmo de ambos, na segunda, somente em face de eventual impossibilidade material de o contribuinte quitar o débito (embora permaneça obrigado), é acionado o responsável legal subsidiário para cumprir a obrigação.

3.4 Obrigação tributária do empregador de reter e recolher o Imposto de Renda do empregado na fonte

Nos termos do artigo 45 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto sobre a renda e sobre proventos de qualquer natureza é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43 do mesmo diploma legal⁶⁸, podendo a lei atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou de proventos tributáveis.

Pela dicção dos dispositivos de lei mencionados, concebe-se que o empregador, enquanto fonte pagadora, ao reter e recolher o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos de rendimentos que efetuar em favor do empregado, não se reveste da condição de contribuinte, por duas razões: a) não é titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43 do CTN, ou seja, da disponibilidade econômica ou jurídica da renda sobre a qual incide a respectiva retenção e o recolhimento na fonte; b) a lei não lhe atribui essa condição.

Noutro giro, a exemplo do que dispõe o art. 128 do CTN sobre a possibilidade de a lei atribuir, expressamente, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, estabelece o parágrafo único do artigo 45, também do CTN, que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Refere-se, pois, à figura do responsável tributário, que, conforme já mencionado, pode revestir-se de tal condição por transferência ou por substituição.

Nesse contexto, o empregador não é responsável tributário por transferência, face à inexistência de previsão legal expressa que lhe designe a responsabilidade pela prestação

⁶⁸ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

pecuniária em razão de eventos ocorrem posteriormente ao surgimento da obrigação tributária.

Em outras palavras, não existe, *in casu*, lei que atribua, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (art. 128 do CTN), ou, mais especificamente, que atribua à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam (art. 45, parágrafo único, do CTN).

Nesse mesmo sentido, também não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, lei que atribua ao empregador, em substituição ao contribuinte, a responsabilidade estatuída no artigo 128 do CTN, ou seja, “a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Nessa senda, Aliomar Baleeiro⁶⁹ ilustra que: “Há quem identifique **a fonte pagadora** como simples agente de retenção, titular do dever acessório de providenciar o pagamento do imposto, em nome do contribuinte, distinguindo-o de um **responsável** tributário, inclusive substituto” (grifos no original). E continua o autor esclarecendo: “Não obstante, a fonte pagadora é o único sujeito passivo responsável nas obrigações de pagamento do imposto de fonte”.

Também não se pode cogitar em responsabilidade solidária do empregador na obrigação acessória de reter e recolher o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos de rendimentos, por dois motivos: a) não se vislumbram as hipóteses de solidariedade previstas no artigo 124 do CTN, quais sejam pessoa expressamente designada por lei ou que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, que, no caso do imposto *sub oculi*, corresponde ao auferimento de renda; b) o empregador não pertence ao rol de responsáveis solidários listados no artigo 134 do CTN.

Inexiste, outrossim, lei que atribua, de modo expresso, ao empregador a responsabilidade subsidiária pela prestação tributária, à míngua da exigência contida no artigo 128 do CTN. Ademais, para que ocorra a subsidiariedade na relação tributária, revela-se necessário que o contribuinte reste impossibilitado, materialmente, de adimplir o respectivo débito, o que não se observa no caso em evidência, vez que a retenção e o recolhimento incidem sobre rendimentos tributáveis pagos pelo empregador, ou seja, sobre disponibilidade econômica que se encontra na posse da fonte pagadora.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1129.

Observa-se, assim, que o empregador não é contribuinte nem responsável, seja por substituição ou por transferência, pelo o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos de rendimentos que efetuar em favor do empregado. Não é, ainda, responsável solidário nem subsidiário por esse imposto.

Para Regina Helena Costa⁷⁰, “A retenção de tributo pela fonte pagadora constitui mecanismo decorrente da aplicação do princípio da praticabilidade tributária, eficiente instrumento garantidor da arrecadação fiscal”.

Tal dever subsume-se à definição de obrigação tributária acessória anteriormente trazida à baila, consubstanciada em uma conduta comissiva exigível do sujeito passivo tributário com o escopo de garantir a satisfação da obrigação principal, consistente no pagamento do tributo ou de uma penalidade pecuniária, na medida em que compreende uma prestação de fazer na realização do controle e da arrecadação tributária.

Dessa forma, apesar de o contribuinte ser o beneficiário do rendimento, ou seja, o detentor da disponibilidade econômica de renda, a lei, por conveniência e efetividade, atribui ao empregador a obrigação de reter o imposto na fonte, vale dizer por ocasião do pagamento (art. 7º, §1º, da Lei nº 7.713/1988).

A fonte pagadora age, assim, no interesse da arrecadação, mediante prestação positiva prevista na legislação tributária (artigo 113, §2º, do CTN), de forma que a obrigação tributária do empregador em relação ao imposto que deve reter e recolher na fonte sobre os pagamentos de rendimentos que efetuar em favor do empregado trata-se de mera obrigação acessória, de cujo implemento não se pode furtar.

Desse modo, por não existir lei que dispense o cumprimento da obrigação acessória do empregador de reter e recolher o imposto de renda na fonte, o seu inadimplemento, seja por liberalidade ou por negligência, pode nascer o dever de reparar eventual dano decorrente dessa omissão.

3.5 Obrigação acessória do empregador de informar os valores do IRPF retidos

Para além do ônus do empregador de recolher ou reter a antecipação ou o imposto definitivo, sublinha-se a obrigação dessa fonte pagadora de informar, inequívoca e tempestivamente, à Administração Fazendária o respectivo valor tributado.

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 357.

No caso da obrigação tributária acessória de reter e recolher o imposto sobre a renda retido na fonte, o empregador é o sujeito passivo, sendo ônus seu informar ao fisco o respectivo valor tributado.

Com efeito, os rendimentos e o respectivo imposto sobre a renda retido na fonte devem ser informados na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - DIRF do empregador, seja pessoa física ou jurídica, que tenha pagado ao empregado.

A DIRF é, portanto, uma declaração elaborada pela fonte pagadora com o objetivo de comunicar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outras informações, os valores dos rendimentos pagos ou creditados sobre os quais tenha incidido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF (art. 2º, *caput*, da Instrução Normativa RFB nº 1.503, de 29 de outubro de 2014).

Merece ressaltar que a emissão da DIRF é obrigação tributária acessória, pois tem como objeto uma prestação positiva no interesse da arrecadação e a fiscalização do tributo (do parágrafo 2º do artigo 113 do CTN) e decorre do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.503, de 29 de outubro de 2014⁷¹, que compreende legislação tributária por força do artigo 96 do CTN.

Destaque-se, ainda, que o cumprimento dessa obrigação tributária acessória imposta à fonte pagadora só pode ser dispensado por lei, à inteligência do artigo 111, inciso III, do CTN⁷².

⁷¹ Art. 2º Estarão obrigadas a apresentar a Dirf 2015 as seguintes pessoas jurídicas e físicas que pagaram ou creditaram rendimentos sobre os quais tenha incidido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), ainda que em um único mês do ano-calendário, por si ou como representantes de terceiros:

- I - estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, inclusive as imunes ou isentas;
- II - pessoas jurídicas de direito público, inclusive os fundos públicos de que trata o art. 71 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- III - filiais, sucursais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior;
- IV - empresas individuais;
- V - caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores;
- VI - titulares de serviços notariais e de registro;
- VII - condomínios edilícios;
- VIII - pessoas físicas;
- IX - instituições administradoras ou intermediadoras de fundos ou clubes de investimentos;
- X - órgãos gestores de mão de obra do trabalho portuário;
- XI - candidatos a cargos eletivos, inclusive vices e suplentes; e
- XII - comitês financeiros dos partidos políticos.

⁷² 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.

Nesse contexto, sabe-se que, uma vez descumprida a obrigação tributária acessória depositada ao empregador, nasce, para ele, o dever de reparar eventual dano decorrente do inadimplemento quando se revelam presentes os requisitos da responsabilidade civil, notadamente nas situações em que o empregado tem a declaração retida na lista de pendências junto à Administração Fazendária.

Em abono ao exposto, afigura-se pertinente a transcrição da ementa do julgamento do recurso de revista nº 181200-88.2009.5.03.0074, de relatoria da Ministra Dora Maria da Costa:

RECURSO DE REVISTA . 1 . PRESCRIÇÃO . Segundo a teoria da actio nata , adotada pelo direito brasileiro, a prescrição somente começa a correr quando o titular do direito violado tem conhecimento da violação e da extensão de suas consequências. Conforme relatado pelo Regional, o reclamante somente tomou conhecimento inequívoco da lesão em 2.008 e como a reclamação trabalhista foi ajuizada em 26/10/2009 não há que se falar em prescrição, haja vista que não transcorreu o prazo bienal, nem quinquenal. Recurso de Revista não conhecido . 2 . OBRIGAÇÃO DE FAZER. FORNECIMENTO DA DIRF. RESPONSABILIDADE DO EMPREGADOR . A DIRF é declaração feita pela fonte pagadora com o objetivo de informar à Secretaria da Receita Federal, entre outras coisas, o valor do imposto de renda e/ou contribuições retidos na fonte, dos rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários. Dispõe o art. 121 do CTN que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser o contribuinte ou o responsável. O parágrafo único do art. 45 do mesmo diploma legal substitui o contribuinte pela fonte pagadora em relação ao recolhimento do tributo. **No caso do imposto de renda retido na fonte, o empregador é terceira pessoa vinculada ao fato gerador, a quem a lei impõe a obrigatoriedade de reter e recolher o tributo. Dessa forma, verifica-se que a sujeição passiva é exclusiva do empregador. Assim, sendo o empregador o responsável a informar à Receita Federal o valor do imposto de renda e/ou contribuições retidos na fonte, é dele a obrigação de fornecer ao empregado a DIRF e, não o fazendo, responde por seu ato.** Recurso de revista conhecido e não provido.

(TST, Relator: Dora Maria da Costa, Data de Julgamento: 07/08/2012, 8ª Turma) (grifou-se)

Entende-se, no entanto, que a tese esposada pela Ministra Relatora, no precedente jurisprudencial acima ementado, embora tenha assinalado que, a teor do parágrafo único do art. 45 do CTN, a fonte pagadora substitua o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, passando a ser o sujeito passivo da obrigação principal, a responsabilidade do empregador de reter e recolher o imposto na fonte, conforme demonstrado, é meramente acessória, uma vez que tem por objeto uma prestação positiva decorrente da legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, §2º, do CTN.

Verifica-se, pois, a importância do estudo da responsabilização civil do empregador pelos danos morais suportados pelo empregado que teve o nome incluído na

chamada “malha fina” devido a atraso, omissão ou divergência cometidos no envio de informações à Receita Federal do Brasil referentes aos rendimentos tributáveis do empregado.

4 RESPONSABILIDADE CIVIL DO EMPREGADOR ANTE FALHAS COMETIDAS NAS INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO EMPREGADO

Conforme delineado, as falhas perpetradas no envio de informações à Receita Federal referentes aos rendimentos tributáveis do empregado podem resultar na retenção da declaração do imposto de renda do empregado, promovendo, assim, uma série de implicações no âmbito da responsabilidade civil.

Antes de maiores articulações acerca da incidência das normas de responsabilidade civil na relação laboral ante o descumprimento das obrigações tributárias acessórias do empregador, forçoso é compreender como se apresenta essa relação jurídica no ordenamento Pátrio.

4.1 Noções acerca de relação de emprego e de contrato de trabalho

Inicialmente, faz-se mister diferenciar relação de trabalho de relação de emprego. Expressam os dois termos relações jurídicas existentes entre pessoas nas quais uma tem o direito subjetivo de impor um dever ou uma sujeição à outra⁷³.

Relação de trabalho é uma expressão genérica, utilizada para todas as atividades decorrentes de uma relação contratual que tenha por objeto uma obrigação de fazer correspondente a um trabalho humano. Compreende, portanto, não só a relação de emprego, mas também a de trabalho autônomo, temporário, eventual e avulso.

A relação de emprego é, assim, uma espécie do gênero relação de trabalho, apresentando, pois, algumas peculiaridades.

Sobre essa distinção, Maurício Godinho Delgado⁷⁴ assevera:

A Ciência do Direito enxerga clara distinção entre relação de trabalho e relação de emprego. A primeira expressão tem caráter genérico: refere-se a todas as relações jurídicas caracterizadas por terem sua prestação essencial centrada em uma obrigação de fazer consubstanciada em *labor humano*. Refere-se, pois, a toda modalidade de contratação de trabalho humano modernamente admissível. A expressão relação de trabalho englobaria, desse modo, a relação de emprego, a relação de trabalho autônomo, a relação de trabalho eventual, de trabalho avulso e outras modalidades de pactuação de prestação de labor (como trabalho de estágio, etc.). Traduz, portanto, o gênero a que se acomodam todas as formas de pactuação de prestação de trabalho existentes no mundo jurídico atual. (...)

⁷³ BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 7ª ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 172.

⁷⁴ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 11ª e.d. São Paulo: LTR, 2012, p. 279-280.

A relação de emprego, do ponto de vista técnico-jurídico, é apenas uma das modalidades específicas de relação de trabalho juridicamente configuradas. Corresponde a um tipo legal próprio e específico, inconfundível com as demais modalidades de relação de trabalho ora vigorantes. (grifos no original)

Para a caracterização da relação de emprego, é necessário o preenchimento simultâneo de alguns requisitos essenciais extraídos dos conceitos dos sujeitos dessa relação (empregado e empregador), insculpidos no *caput* dos artigos 2º e 3º da CLT, cujas redações se reproduzem:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

A partir da análise dos dispositivos transcritos, depreendem-se os elementos fundamentais para a caracterização do contrato de emprego, quais sejam: pessoalidade, subordinação, onerosidade, não eventualidade e, para alguns autores, trabalho por pessoa física.

Pessoalidade significa a impossibilidade de o empregado fazer-se substituir na prestação do serviço contratado, ante a natureza *intuitu personae* da relação jurídica.

Subordinação é o direcionamento da prestação laboral pelo empregador, ou seja, a sujeição do empregado às ordens do patrão, que determina as diretrizes a serem seguidas na execução do trabalho, tais como o lugar, a forma, o modo e o tempo.

Onerosidade é a contraprestação pecuniária pelo serviço prestado pelo empregado ao empregador, de modo que “ao valor econômico da força de trabalho colocada à disposição do empregador deve corresponder uma contrapartida econômica em benefício obreiro, consubstanciada no conjunto salarial”⁷⁵.

Não eventualidade está relacionada ao princípio da continuidade da relação de

⁷⁵ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 11 e.d. São Paulo: LTR, 2012, p. 291.

empregado, devendo, assim, o trabalho prestado ter caráter constante e permanente, a fim de manter uma regularidade no desenvolvimento da atividade.

Alguns doutrinadores incluem, ainda, o trabalho por pessoa física como elemento do contrato de trabalho, a exemplo de Maurício Godinho Delgado⁷⁶, que o faz nos seguintes termos:

A prestação de serviços que o Direito do Trabalho toma em consideração é aquela pactuada por uma pessoa física (ou natural). Os bens jurídicos (e mesmo éticos) tutelados pelo Direito do Trabalho (vida, saúde, integridade moral, bem-estar, lazer, etc.) importam à pessoa física, não podendo ser usufruídos por pessoas jurídicas. Assim, a figura do trabalhador há de ser, sempre, uma pessoa natural. Na verdade, a própria palavra trabalho já denota, necessariamente, atividade realizada por pessoa natural, ao passo que o verbete serviços abrange obrigação de fazer realizada quer por pessoa física, quer pela jurídica.

Traçadas essas diretrizes, pode-se conceituar contrato individual de trabalho nas palavras de Alice Monteiro de Barros⁷⁷:

(...) acordo expresso (escrito ou verbal) ou tácito firmado entre uma pessoa física (empregado) e outra pessoa física, jurídica ou entidade (empregador), por meio do qual o primeiro se compromete a executar, **pessoalmente** em favor do segundo um serviço de **natureza não eventual**, mediante **salário** e **subordinação jurídica**. (grifos no original).

Trata-se, portanto, de um negócio jurídico mediante o qual uma pessoa física obriga-se à prestação pessoal, não eventual, onerosa e subordinada de serviços a outra pessoa física ou jurídica.

4.2 Responsabilidade civil no Direito do Trabalho

A responsabilidade civil na relação de trabalho pode ser considerada sob diversas perspectivas, dependendo de quem é o agente da conduta promotora do dano, que pode ser o empregador, o próprio empregado ou um terceiro alheio à relação jurídica empregatícia. Importa, no entanto, ao presente estudo, apenas a primeira hipótese, ou seja, o caso em que a fonte pagadora é a causadora da ofensa aos direitos do obreiro. Antes dessa análise, no entanto, cabe realizar um breve encadeamento histórico sobre o tema.

Em consequência do inusitado desenvolvimento da sociedade e da evolução

⁷⁶ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 11ª ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 294.

⁷⁷ BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 7ª ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 185.

tecnológica, sobretudo no período da Revolução Industrial, observou-se uma crescente demanda de trabalho humano, desencadeando uma série de relações permeadas de riscos à integridade dos trabalhadores.

Diante dessa conjuntura, a responsabilidade civil objetiva desenvolveu-se no âmbito do Direito do Trabalho como uma forma de tutelar os direitos dos trabalhadores, que, não raro, enfrentam situações em que são obrigados a suportar os resultados danosos decorrentes da relação contratual estabelecida com o empregador.

Em meados do século XIX, surgiu a Teoria do Risco, que foi absorvida pelo Código Civil de 2002 no parágrafo único do artigo 927⁷⁸.

Essa teoria veio a consolidar a responsabilidade civil objetiva, que, conforme já aduzido, prescinde da demonstração da culpa *lato sensu* (dolo ou culpa) do agente, bastando à vítima demonstrar o nexo de causalidade entre o dano e a ação que o produziu.

A partir dessas premissas, originaram-se diversas teorias acerca do risco, dentre as quais se destacam as do risco proveito, risco criado, risco profissional e risco integral.

A teoria do risco proveito consiste na obrigação reparatória do dano depositada ao beneficiário da atividade econômica propulsora do ato lesivo, de forma que quem tira proveito ou vantagem de uma atividade que causa dano a outrem assume o dever de reparar o resultado.

Segundo a teoria do risco criado, ao revés, não há necessidade de que a atividade que ocasionou o dano tenha gerado benefício econômico ou vantagem de qualquer natureza ao agente. Segundo Eugênio Facchini Neto⁷⁹:

(...) a responsabilidade não é mais a contrapartida de um proveito ou lucro particular, mas sim a consequência inafastável da atividade em geral. A ideia do risco perde seu aspecto econômico, profissional. Sua aplicação não mais supõe uma atividade empresarial, a exploração de uma indústria ou de um comércio, ligando-se, o contrário, a qualquer ato do homem que seja potencialmente danoso à esfera jurídica dos seus semelhantes. Concretizando-se tal potencialidade, surgiria a obrigação de indenizar.

A teoria do risco profissional significa que o dever de reparar o dano surge quando a lesão é decorrente da atividade normalmente exercida pelo agente, que cria risco potencial a direitos alheios. Trata-se do princípio fundamental da reparação dos acidentes de trabalho.

⁷⁸ Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

⁷⁹ FACCHINI NETO, Eugênio. Da responsabilidade civil no novo Código. **Rev. TST**, Brasília, vol. 76, no 1, jan/mar 2010, p 24.

A respeito dessa teoria, é o enunciado nº 38 do Conselho da Justiça Federal, aprovado na I Jornada de Direito Civil:

Enunciado 38: A responsabilidade fundada no risco da atividade, como prevista na segunda parte do parágrafo único do art. 927 do novo Código Civil, configura-se quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano causar a pessoa determinada um ônus maior do que aos demais membros da coletividade.

Na teoria do risco integral, qualquer fato deve obrigar o agente a reparar o dano, independentemente da existência do nexa causal entre a conduta e a lesão, sendo irrelevante, assim, qualquer causa de excludente da responsabilidade civil (estado de necessidade, legítima defesa, exercício regular de direito, estrito cumprimento do dever legal, caso fortuito, força maior, culpa exclusiva da vítima ou fato de terceiro).

Na seara trabalhista, essa teoria é sustentada por pequena parcela da doutrina, segundo a qual o *caput* do parágrafo 2º da CLT, ao dispor que o empregador assume os riscos da atividade econômica, estaria prevendo uma regra geral de inexistência de responsabilidade subjetiva nesse ramo do Direito⁸⁰.

Sob esse prisma, a responsabilidade objetiva fundada no risco integral seria decorrência de um princípio basilar do Direito do Trabalho, deduzido do *caput* do artigo 7º da Constituição Federal de 1988, que promove a ampla proteção aos direitos dos trabalhadores ao contemplar, “além de outros que visem à melhoria de sua condição social”, aqueles elencados nos respectivos incisos.

Esse entendimento, no entanto, é majoritariamente refutado pela doutrina, sob o fundamento de que a assunção dos riscos da atividade econômica prevista no artigo 2º, *caput*, da CLT⁸¹, refere-se, em verdade, aos riscos econômicos da atividade, de modo que o empregador, em geral, mesmo diante do insucesso do empreendimento, não se pode furtar do pagamento dos encargos trabalhistas⁸².

Trata-se, pois, do princípio da alteridade, segundo o qual os riscos da atividade

⁸⁰ Segundo Valdete Souto Severo e Almiro Eduardo de Almeida, “A tese que expomos aqui é justamente a de que o Direito do Trabalho, inserido que está na lógica do direito social e de uma visão social de Estado, é precursor na adoção da teoria do risco integral do empregador, sequer admitindo subdivisões tendentes a legitimar a defesa de uma responsabilidade subjetiva, em determinadas situações. A regra do artigo segundo, inspirada na noção de proteção que justifica e orienta o Direito do Trabalho, não deixa margem a dúvidas.” (ALMEIDA, A. Eduardo; SEVERO, V. S. Responsabilidade (objetiva) do empregador. Revista Trabalhista (Rio de Janeiro), v. 45, 2014).

⁸¹ Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

⁸² Ao se referir à ideia de riscos, o que pretende a ordem justiça trabalhista é traduzir a ideia de responsabilização do empregador pelos custos e resultados do trabalho prestado, além da responsabilização pela sorte de seu próprio empreendimento (se se tratar de empregador vinculado a atividade econômica) (DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 11 e.d. São Paulo: LTR, 2012, p. 403).

correm por conta do empregador, a quem é defeso transferir os custos relacionados ao empreendimento ao empregado.

Dessa forma, admite-se que às relações trabalhistas são aplicáveis as concepções acerca da teoria do risco profissional como fundamento da responsabilidade civil objetiva, sob a égide das disposições vigentes no Novo Código Civil Brasileiro e acima traçadas, tendo em vista a previsão estatuída no artigo 8º, *caput* e parágrafo único, da CLT, de que, na falta de disposições legais ou contratuais, o direito comum será subsidiariamente aplicado no que não for incompatível com os princípios fundamentais do Direito do Trabalho.

Com efeito, conforme mencionado, a responsabilidade civil objetiva foi, ao lado da responsabilidade subjetiva, prevista no Código Civil de 2002 através da adoção da teoria do risco, comportando, dessa forma, o reconhecimento da responsabilidade civil do causador do dano, independentemente de culpa, nos casos em que houver expressa previsão legal ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, riscos para os direitos de outrem (parágrafo único do artigo 927 do Código Civil de 2002).

No âmbito do Direito do Trabalho, a teoria do risco foi consagrada no artigo 2º, *caput*, da CLT, no que se refere às implicações econômicas decorrentes do insucesso do empreendimento, bem como no artigo 927, parágrafo único, do Código Civil de 2002, aplicável ao direito trabalhista por força do artigo 8º da CLT, nas situações previstas em lei ou quando a atividade objeto do contrato importar riscos ao trabalhador.

Percebe-se, pois, que, tratando-se de acidente de trabalho, o empregador obriga-se a responder pelos danos quando incorrer em dolo ou culpa, a teor do inciso XXVIII do artigo 7º da Carta Magna. Isso, entretanto, não o exonera de responder, objetivamente, quando a atividade for considerada de risco, tendo em vista que o *caput* do aludido dispositivo constitucional garante a inclusão de outros direitos que visem à melhoria da condição social dos trabalhadores.

Também no caso de abuso de direito⁸³, há responsabilização objetiva do empregador pelos danos causados ao empregado pelo ato ilícito, à luz dos artigos 187 e 927, ambos do Código Civil de 2002, aplicáveis ao direito trabalhista ante a norma do artigo 8º da CLT⁸⁴.

⁸³ “Trata-se da figura do abuso do direito, um dos institutos jurídicos de reação ou de contenção à invocação de um direito subjetivo, por objeções de caráter ético, dentro do entendimento de que o direito não pode se prestar a finalidades consideradas contrárias à ética (...)” (FACCHINI NETO, Eugênio. Da responsabilidade civil no novo Código. Rev. TST, Brasília, vol. 76, no 1, jan/mar 2010, p. 34).

⁸⁴ “Depreende-se da redação desse artigo, em primeiro lugar, que a concepção adotada em relação ao abuso de direito é objetiva, pois não é necessária a consciência de se excederem, com o seu exercício, os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes e pelo fim social ou econômico do direito; basta que se excedam esses limites.”

Por outro lado, não se deve olvidar que a regra do ordenamento jurídico brasileiro é a responsabilidade civil subjetiva, sendo a objetiva aplicada, quando o empregador é o agente ofensor, apenas nas hipóteses acima esboçadas, em que basta, para o surgimento do dever de indenizar, a configuração da conduta, do dano e do nexo causal entre esses dois elementos.

Nesse sentido, nas demais hipóteses, além dos requisitos acima mencionados, deve-se observar o preenchimento do pressuposto da culpa *lato sensu*.

4.3 Competência da Justiça do Trabalho para julgar ações envolvendo responsabilidade civil decorrente da relação laboral

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, observou-se uma ampliação da abrangência da Justiça do Trabalho, que se tornou competente para processar e julgar as ações oriundas da relação de trabalho como um todo.

Dessa forma, com a alteração promovida no texto constitucional, passou a prever o artigo 114, inciso VI, da Carta Magna, a competência dessa Justiça Especializada para resolver “as ações de indenização por dano moral ou patrimonial, decorrentes da relação de trabalho”.

Nessa linha, é o enunciado da Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

392. Dano moral e material. Relação de trabalho. Competência da justiça do trabalho. (Conversão da Orientação Jurisprudencial nº 327 da SDI-1 - Res. 129/2005, DJ 20.04.2005) (Redação alterada pela Resolução nº 193/2013, DeJT 13.12.2013)

Nos termos do art. 114, inc. VI, da Constituição da República, a Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar ações de indenização por dano moral e material, decorrentes da relação de trabalho, inclusive as oriundas de acidente de trabalho e doenças a ele equiparadas.

Esse é o entendimento iterativo esposado no TST, veja-se:

RECURSO DE REVISTA. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. DANO MORAL. Verifica-se que o julgado regional está em dissonância com o entendimento consubstanciado na Súmula 392 desta Corte, segundo a qual esta Justiça Especializada é competente para dirimir as controvérsias referentes à indenização por dano moral quando decorrentes da relação de emprego, nos termos

do artigo 114 da Constituição Federal. Recurso de revista conhecido e provido. (TST - RR: 109683820135120014, Relator: Emmanoel Pereira, Data de Julgamento: 11/02/2015, 5ª Turma, Data de Publicação: DEJT 20/02/2015)

Em relação aos processos que se encontravam em curso quando da alteração introduzida pela EC nº 45/2004, decidiu o STF, ao apreciar o Conflito Negativo de Competência 7.204-1/MG, suscitado pela 5ª Turma do TST, que a nova orientação deveria incidir somente nos casos ainda não sentenciados.

Dessa feita, a norma do inciso VI do artigo 114 da Carta Magna não deixa dúvidas quanto à competência da Justiça do Trabalho para julgamento das ações de indenização por danos morais e patrimoniais propostas por empregado em face do empregador decorrentes da relação de trabalho, desde que ainda não sentenciadas aquelas em curso na Justiça Comum.

4.4 Responsabilidade civil do empregador por danos morais decorrentes da retenção da declaração de IRPF do empregado originária de falhas cometidas no envio das respectivas informações tributárias

Conforme observado, é dever do empregador não só reter e recolher o imposto na fonte sobre os pagamentos de rendimentos que efetuar em favor do empregado, como também informar, inequívoca e tempestivamente, à Receita Federal o respectivo valor tributado. Tratam-se, como visto, de obrigações acessórias à principal de pagar o tributo.

Não raro, a fonte pagadora comete atrasos, omissões ou divergências ao enviar as informações à Receita Federal do Brasil acerca dos rendimentos tributáveis do empregado, inadimplindo, pois, sua obrigação tributária acessória.

Com efeito, essas incorreções podem dar ensejo a danos morais passíveis de reparação, máxime nos casos observados nos julgamentos realizados nas Cortes de Justiça Brasileiras em que o contribuinte é convocado a prestar informações ao fisco acerca de pendências delas decorrentes, bem como quando, em consequência, a restituição do imposto é inviabilizada no momento correto, situações que merecem exame sob a ótica do tema da responsabilidade civil.

Analisando a mais recente jurisprudência trabalhista, conclui-se que a condenação do empregador por danos morais causados ao empregado em razão das falhas cometidas no envio de informações acerca do imposto sobre a renda retido recolhido na fonte é assunto

recorrente nessa Justiça Especializada, o que insta a análise de precedentes jurisprudenciais representativos da temática.

O primeiro caso refere-se um Recurso Ordinário julgado no Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região, assim resumido:

DANOS MORAIS. INFORMAÇÕES À RECEITA FEDERAL PRESTADAS PELA RECLAMADA. RENDIMENTOS NÃO PERCEBIDOS PELO OBREIRO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO EM MALHA FINA. Comprovado nos autos que a Reclamada, culposamente, deixou de repassar ao seu ex-empregado rendimentos tributáveis declarados à Receita Federal, resultando na inclusão do Promovente em “malha fina”, judicosa a sentença que lhe deferira indenização por danos morais. (TRT-7, Processo nº 0001205-06.2013.5.07.0029 – Recurso Ordinário. Relator: ANTÔNIO MARQUES CAVALCANTE FILHO, Data de Julgamento: 03/11/2014, 3ª Turma, Data da Publicação: 11/11/2014 DEJT)

Da leitura do voto do acórdão acima ementado, extrai-se que o empregado ajuizou reclamação trabalhista postulando reparação dos danos materiais e indenização por danos morais, sob o fundamento de que teve seu nome incluído na lista de pendências da Receita Federal, a chamada “malha fina”, como se sonegador de imposto fosse, em razão de alegada informação equivocada sobre seus rendimentos perante o Fisco fornecida pela Reclamada, na qualidade de fonte pagadora, consistente em rendimento decorrente de sobra do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB, o qual assegura jamais haver percebido. Sustentou, assim, ter sofrido prejuízos materiais e morais.

Em primeiro grau, o magistrado condenou o reclamado ao pagamento do valor correspondente ao benefício e da quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) a título de danos morais, decisão esta mantida em sede de recurso ordinário.

Em seu voto, o Relator, Desembargador Antônio Marques Cavalcante Filho, assentou que o fato de o reclamante ter sido convocado a prestar informações à Receita Federal sobre ato ilícito por ele não cometido gerou ofensa moral a ser indenizada pela fonte pagadora, em aresto cujo excerto se transcreve:

(...) examinando o bojo instrutório, os extratos bancários juntados aos autos (fls. 25/43) demonstram que, de fato, a bonificação do FUNDEB, cujo repasse é de responsabilidade da Reclamada, não fora depositada na conta do Autor. Andou bem, portanto, o Juízo "a quo" ao deferir a parcela, no valor de R\$ 2.275,00. Quanto ao dano moral (art. 5º, X, da CF/88), é certo que o ato perpetrado pela Edilidade, de declarar, como Fonte Pagadora, rendimentos pagos a beneficiário (Reclamante) que não foram a ele creditados, provocou-lhe abalo de ordem psíquica, na medida em que surpreendido pela Receita Federal a prestar explicações sobre ilicitude por ele não cometida, obrigando-lhe a levantar meios de prova para demonstrar sua retidão, sob pena de responder a processo criminal por sonegação fiscal.

Observa-se, no caso em apreço, que a fonte pagadora praticou ato ilícito ao promover equívocos nas informações tributárias do empregado. Por outro lado, a simples inclusão do nome do trabalhador na “malha fina” é considerada pela jurisprudência lesão aos direitos da personalidade do empregado, caracterizando, pois, dano moral passível de indenização. Sendo, então, o resultado danoso consequência do da conduta antijurídica do empregador, cabe a ele ser responsabilizado civilmente.

Em abono ao entendimento esposado, interessante reproduzir trecho do voto do acórdão do julgamento do Recurso de Revista nº 28579820105150010, de Relatoria do Ministro Hugo Carlos Scheuermann, da 1ª Turma do TST, com publicação em 31/10/2014:

Como se sabe, para se responsabilizar civilmente o empregador, imputando-lhe o dever de indenizar pelos danos decorrentes de sua conduta, é mister que se demonstre: a) a prática de ato ilícito; b) o prejuízo causado e c) o nexo causal entre o referido ato e o dano sofrido pelo trabalhador.

No caso, ao disponibilizar à Receita Federal dados contábeis equivocados referentes à autora, ensejando a inclusão de seu nome na “malha fina” da instituição fiscal, a empresa ré, inequivocamente, promoveu abalo moral à reclamante, a atrair, com isso, o dever de indenizar.

Destaco que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, o dano moral é um dano *in re ipsa*, que prescinde de comprovação, bastando a demonstração do ato ilícito e do nexo causal, os quais restaram evidenciados na hipótese.

(...)

Resta evidente, assim, o dano moral, que emerge do próprio fato, pois é indubitoso o sofrimento e a angústia provocados pelo ato da reclamada que levou a reclamante ao constrangimento de cair na ‘malha fina’ e acarretou-lhe transtornos para a correção do equívoco, reconhecidos expressamente na decisão regional como ‘aborrecimento’.

O segundo caso trata-se de agravo de instrumento em recurso de revista que manteve a decisão da Corte Regional condenatória da reclamada ao pagamento de indenização por danos morais a autor, em acórdão assim ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA - IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO DA RESTITUIÇÃO PELA RECEITA FEDERAL - OMISSÃO DA RECLAMADA - INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. O Tribunal Regional registrou que a omissão da reclamada quanto à comunicação à Receita, mediante DIRF, do recolhimento do imposto de renda ocasionou a inclusão do reclamante na chamada -malha-fina- da Receita Federal e a não restituição do imposto. Assim, a Corte Regional reformou a sentença para condenar a reclamada ao pagamento de indenização por danos morais ao reclamante no importe de R\$ 10.000,00. Forçoso, pois, reconhecer que, na espécie, encontram-se presentes os pressupostos da responsabilidade civil subjetiva, quais sejam o dano suportado pelo reclamante, a conduta culposa do empregador e o nexo causal entre o ato ilícito e o dano, impondo-se ao ofensor o dever jurídico de indenizar os danos morais experimentados pela vítima. Agravo de instrumento não provido.

(TST - AIRR: 11601220105040022 1160-12.2010.5.04.0022, Relator: Valdir Florindo, Data de Julgamento: 02/10/2013, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 11/10/2013)

O caso retrata situação em que o empregador deixou de Comunicar à Receita Federal, mediante Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF, o recolhimento da retenção do imposto de renda do empregado relativo a quantia objeto de reclamatória trabalhista anteriormente ajuizada. Em decorrência da omissão, o reclamante teve seu nome incluído na “malha fina” e foi impedido de receber, no prazo, a restituição do imposto de renda pretendida.

O Relator, Desembargador Convocado Valdir Florindo, entendeu que, na espécie, restaram configurados os pressupostos da responsabilidade civil, consistentes no dano experimentado pelo reclamante, que foi inserido na lista de pendências da Receita Federal e permaneceu impossibilitado de receber a restituição do imposto almejada; na conduta culposa do empregador, que omitiu informação sobre o recolhimento do tributo, e no nexo causal entre o ato ilícito e o dano, surgindo, assim, o dever de indenizar.

Da análise dos precedentes jurisprudenciais, percebe-se que os Tribunais Trabalhistas manifestam entendimento consubstanciado na responsabilidade civil subjetiva do empregador pelos danos morais decorrentes da inobservância de sua obrigação tributária acessória de informar à Administração Fazendária os rendimentos retidos na fonte do empregado, sendo, assim, cabível indenização compatível com cada caso.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os aspectos da responsabilidade civil apresentam, no âmbito do Direito do Trabalho, interessantes desdobramentos.

As relações jurídicas estabelecidas entre empregado e empregador, em razão de sua natureza, encerram grande potencial de situações propícias à perpetração de ilícitos por uma das partes do contrato de trabalho, em especial quando praticados pelo dirigente da atividade laboral.

Não raro, a fonte pagadora comete falhas ao enviar as informações à Receita Federal do Brasil acerca dos rendimentos tributáveis do empregado, inadimplindo, pois, sua obrigação tributária acessória, que não se restringe a reter e recolher o imposto de renda na fonte.

Com efeito, os valores correspondentes à retenção incidente na fonte sobre os rendimentos pagos ou creditados em favor do empregador devem ser informados na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF.

A emissão da DIRF consiste em obrigação tributária acessória, pois tem como objeto uma prestação positiva no interesse da arrecadação e a fiscalização do tributo (do parágrafo 2º do artigo 113 do CTN) e decorre do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.503, de 29 de outubro de 2014, que compreende legislação tributária por força do artigo 96 do CTN.

Nesse cenário, encontra-se materializada a conduta ilícita, praticada mediante culpa *lato sensu*, ou seja, dolo, negligência, imprudência ou imperícia.

Por outro lado, esses equívocos podem promover lesões aos direitos da personalidade e da dignidade humana (intimidade, a vida privada, a honra e a imagem) do empregado, máxime nos casos em que a declaração de imposto de renda é retida na lista de pendências do Fisco, sendo contribuinte convocado a prestar informações acerca de possível sonegação fiscal, bem como quando, em consequência, a restituição do imposto é inviabilizada no momento correto.

Diante dessas premissas, revelam-se configurados os pressupostos da responsabilidade civil, consistentes no dano moral, acima sublinhado, no ato ilícito da fonte pagadora, ante a inobservância do dever de informar, inequívoca e tempestivamente, à Receita Federal o valor tributado na fonte sobre os pagamentos que efetua em favor do empregado, e no nexos de causalidade, tendo em vista que a o resultado lesivo guarda relação de causa e efeito com a conduta culposa da o empregador, sem a qual o dano não sobreviria.

Em análise de recentes julgados representativos da temática, percebe-se que a condenação do empregador por danos morais causados ao empregado em face da retenção da declaração de imposto de renda do obreiro originária de falhas cometidas no envio das respectivas informações tributárias à Administração Fazendária é assunto recorrente nos Tribunais Trabalhistas, que manifestam entendimento consubstanciado na responsabilidade civil subjetiva.

Observou-se que a simples inclusão do nome do trabalhador na chamada “malha fina” é considerada por essa justiça especializada lesão aos direitos da personalidade do empregado, caracterizando, pois, dano moral apto a ensejar a responsabilização cível da fonte pagadora.

Verificou-se, ademais, que as o mencionado ato ilícito do empregador pode gerar repercussões ainda mais graves, a exemplo do atraso da restituição do imposto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, A. Eduardo; SEVERO, V. S. **Responsabilidade (objetiva) do empregador**. Revista Trabalhista (Rio de Janeiro), v. 45, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 7ª ed. São Paulo: LTr, 2011
- BERLOTTI, Monique. A responsabilidade civil objetiva no âmbito trabalhista. **R. Fórum Trabalhista – RFT**. Belo Horizonte, ano 3, n. 11, mar./abr. 2014, p. 109-124.
- CARVALHO, Paulo Barros de. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999
- CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2012
- COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012
- DE SOUSA, Valdivino Alves. **Responsabilidade Tributária**. Disponível em: <<http://atualidadesdireito.com.br/valdivinodesousa/2014/07/05/responsabilidade-tributaria>>. Acesso em: 26 mar. 2015.
- DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 11 e.d. São Paulo: LTR, 2012.
- DINIZ, Gustavo Saad. A Modificação do Sujeito Passivo com a Disciplina da Responsabilidade Tributária. Publicado na **Revista de Estudos Tributários nº 17 – JAN-FEV/2001**, p. 5.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- FACCHINI NETO, Eugênio. Da responsabilidade civil no novo Código. **Rev. TST**, Brasília, vol. 76, no 1, jan/mar 2010.
- FIUZA, César. **Direito Civil: curso completo**. 15ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: responsabilidade civil**. v. 3. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

- JANCZESKI, Célso Armando. **A responsabilidade no caso de não retenção do Imposto de Renda**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5n5c/a-responsabilidade-no-caso-de-nao-retencao-de-imposto-de-renda-celio-armando-janczeski>>. Acesso em: 26 mar. 2015.
- LEONARDI, Marcel. **Responsabilidade Civil dos provedores de serviços de internet**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.
- LIMA, Alvino. Culpa e Risco. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 21.
- LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil - Fontes contratuais das obrigações e responsabilidade civil**. 5ª ed., v. 5. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional - Comentários; Doutrina; Jurisprudência**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Interesses difusos: conceito de legitimação para agir**. 5ª ed. São Paulo: RT, 2000
- Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte**. Atualizado até março de 2015. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2015/Mafon2015.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2015.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007, v.4.
- NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PARENTE, Thiago Negreiros. **A responsabilidade civil pré-contratual na relação laboral ante a indenização pela perda de uma chance**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, Obra Mimografada.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense. 2005, v.II.
- _____. **Responsabilidade civil**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- SALIM, Adib Pereira Netto. **A teoria do risco criado e a responsabilidade objetiva do empregador em acidentes de trabalho**. Rev. Trib. Reg. Trab. 3ª Reg., Belo Horizonte, v.41, n.71, jan./jun.2005, p.97-110.
- SANTIAGO, Nestor Eduardo Arruda. **Primeiras linhas de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos. 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico conciso**. 1ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2008. p 642.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

STOCO, Rui. **Tratado de responsabilidade civil: doutrina e jurisprudência**. 7ª ed. revisada, atualizada e ampliada São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário**. 16ª Ed. Porto Alegre: Sulina, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 13ª ed. São Paulo : Atlas, 2013.