

O FAP e sua legalidade

Roberto Cézar Vieira Palos

I – Introdução

FAP (Fator Acidentário de Prevenção) é um fator previdenciário que iniciou no ano de 2010, e que mede o histórico de uso dos benefícios previdenciários pelos empregados de um determinado empregador. Considera como base o ano anterior, no caso atual 2009, e varia de 0,5% a 2%, por isso chama-se “fator”. Atualmente os empregadores pagam sobre a folha de pagamento, um seguro de acidente de trabalho (SAT), que varia de 1% a 3% a depender do risco da empresa. Esse FAP, de 0,5% a 2% será aplicado sobre o SAT, o seguro de acidentes, podendo reduzi-lo a metade ou dobrá-lo.

Assim, essa majoração, aplicada às empresas de um modo geral, ensejará o aumento da arrecadação das contribuições previdenciárias.

As dúvidas vão desde a constitucionalidade do FAP, passam pela sua legalidade e desaguam na própria sistemática de apuração do referido índice.

II – Fundamentos normativos para aplicação do FAP

Determina o inciso XXVIII do artigo 7º da Constituição Federal que é direito dos trabalhadores a percepção de seguro contra acidentes de trabalho.

O §9º do artigo 195 da Constituição Federal, estabelece que as contribuições incidentes sobre a folha de salários, para custeio da Seguridade Social, poderão ter suas alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa, ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

O artigo 22, II, da lei 8.212/91, por sua vez, prevê a existência do SAT - Seguro Acidente de Trabalho, determinando que as empresas contribuam com o custeio dos benefícios relativos à aposentadoria especial, concedida a trabalhadores expostos a agentes nocivos, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente de riscos ambientais de trabalho. O SAT incidirá sobre o total das remunerações pagas ou creditadas pela empresa a segurados da Previdência Social no decorrer do mês.

Nos termos do artigo 22, as alíquotas do SAT variarão de acordo com o risco de acidente de trabalho ao qual estiver exposta a atividade preponderante da empresa. Para as atividades com leve grau de risco, as alíquotas serão de 1%, para as atividades com

exposição média ao risco, as alíquotas são de 2% e para as atividades gravemente expostas ao risco, serão aplicadas alíquotas de 3%.

Com o justificável intuito de estabelecer distinções entre os empregadores que causem menos danos laborais em detrimento aos que provoquem maiores danos dessa natureza, o artigo 10 da lei 10.666/03 instituiu a possibilidade de majoração ou redução das alíquotas do SAT, de acordo com o desempenho observado pela empresa em relação às demais empresas do mesmo seguimento econômico, dispondo:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Com base na previsão legal, os Decretos 6.042/07 e 6.957/09 incluíram o artigo 202-A ao Regulamento da Previdência Social - RPS, que atualmente apresenta a seguinte redação:

Artigo 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do artigo 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto 6.042, de 2007).

O FAP, na definição do §1º do artigo 202-A, consiste "num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal." Ou seja, dando aplicabilidade ao disposto no artigo 10 da lei 10.666/03, o RPS estabelece que o contribuinte deverá aplicar à alíquota do SAT, variável entre 1, 2 e 3%, o multiplicador do FAP, obtendo uma alteração da referida alíquota, que poderá consistir numa redução de até 50%, ou numa majoração de até 100%.

A seguir, discutiremos a sistemática determinada pelas normas regulamentares do FAP para sua implementação, possibilitando, dessa maneira, uma análise crítica sobre os procedimentos adotados para a definição do FAP recentemente divulgado.

III – Sistema de cálculo do FAP

As diretrizes que informam o cálculo do FAP estão previstas nos parágrafos 2º, 4º e 5º do artigo 202-A do RPS. Nos termos do §2º, o índice multiplicador consistente no FAP deverá

ser obtido de acordo com o desempenho da empresa, dentro da sua atividade econômica, considerando-se os índices de gravidade, de frequência e de custo, relativos a eventos que produzam impactos na esfera previdenciária.

O §4º do dispositivo estabelece que esses três índices que determinarão o FAP serão calculados de acordo com metodologia a ser aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, com base nas seguintes premissas:

O índice de frequência deverá considerar os registros de acidentes e doenças de trabalho informados pelo empregador ao INSS, por meio de Comunicações de Acidente de Trabalho - CAT's, e os benefícios acidentários concedidos pela Autarquia com base na identificação de nexos entre o acidente e a atividade exercida pelo trabalhador, mesmo que não existam CAT's vinculadas.

O índice de gravidade considerará todos os casos de auxílio-doença, auxílio acidente, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, relacionados a acidentes laborais. Cada um desses tipos de evento terá uma importância na composição desse índice, de acordo com a sua gravidade. A pensão por morte terá um peso de 50%. A aposentadoria por invalidez e o auxílio-doença terão a importância de 30 e 10%, respectivamente.

O índice de custo deverá considerar os valores dos benefícios de natureza acidentária, reconhecidos pelo INSS a segurados vinculados ao contribuinte. Esses valores serão calculados com base no tempo de afastamento do trabalhador, no caso do auxílio-doença, e no tempo de expectativa de sobrevivência do segurado nos casos de benefícios relacionados à pensão por morte ou por invalidez.

Nos termos do §5º, o Ministério da Previdência Social publicará as porcentagens relativas aos índices de frequência, gravidade e custo, de acordo com a atividade econômica, conforme as Subclasses da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE. O índice FAP de cada empresa será divulgado na internet, com informações relativas à ordem de frequência, gravidade e custo observada pela empresa dentro da sua subclasse da CNAE, além dos demais dados necessários para que a empresa possa verificar o seu desempenho em relação aos critérios adotados para definição do FAP.

Conforme dispõe o artigo 10 da lei 10.666/03, o Conselho Nacional da Previdência Social editou a Resolução 1.308/09, que trouxe a metodologia para cálculo do FAP, seguindo as diretrizes estabelecidas pelos parágrafos 2º, 4º e 5º, do artigo 202-A do RPS, acima analisados. A Resolução informa as fontes de dados utilizadas para o levantamento do FAP, apresenta as definições adotadas para os conceitos que envolvem o cálculo do índice e estabelece as fórmulas para mensuração dos índices de frequência, gravidade e custo e do próprio FAP.

Em síntese, as fórmulas para cálculo dos índices de frequência (IF), gravidade (IG) e custo (IC), são as seguintes:

- $IF = \text{N}^\circ \text{ de acidentes e benefícios acidentários concedidos para empregados da empresa no período de apuração do FAP} / \text{número de empregados} \times 1.000$;
- $IG = (\text{N}^\circ \text{ de benefícios de auxílio doença por acidente e n}^\circ \text{ de auxílios acidente} \times 0,1 + \text{n}^\circ \text{ de benefícios por invalidez} \times 0,3 + \text{n}^\circ \text{ de benefícios por morte} \times 0,5) / \text{número de empregados} \times 1.000$;
- $IC = \text{valor total de benefícios vinculados à empresa} / \text{valor total de remuneração paga pela empresa aos empregados} \times 1.000$.

Com os índices obtidos a partir dessas fórmulas, o Ministério da Previdência Social elaborava um 'ranking' com as empresas da mesma subclasse do CNAE, atribuindo-lhes uma colocação de acordo com cada um dos índices obtidos. A partir da colocação da empresa no 'ranking', se extrai o dado referente ao seu número de ordem, relativo a cada um dos três critérios, dentro do grupo das empresas da mesma subclasse.

A partir desses números de ordem, o Ministério da Previdência Social estabelece a porcentagem das empresas em relação a cada um dos três critérios de avaliação (frequência, gravidade e custo), que serão utilizados no cálculo do índice do FAP. A fórmula para definição do percentil é a seguinte:

- $\text{Percentil} = 100 \times (\text{n}^\circ \text{ de ordem} - 1) / (\text{número de empresas cadastradas na subclasse da CNAE})$

Com os percentis de frequência, de gravidade e de custo, o Ministério da Previdência Social realiza o cálculo do índice do FAP, adotando a seguinte fórmula:

- $\text{Índice} = (0,35 \times \text{percentil de frequência} + 0,5 \times \text{percentil de gravidade} + 0,15 \times \text{percentil de custo}) \times 0,02$

De acordo com a Resolução nº 1.308/09, no primeiro ano de aplicação, o FAP que tenha majorado a carga fiscal do contribuinte terá uma redução de 25%. Ou seja, nesse primeiro ano, o índice divulgado pelo Ministério da Previdência Social equivale a 75% do FAP efetivamente apurado nos casos em que a alíquota do SAT tenha sido majorada.

Tendo conhecido a sistemática de apuração do FAP e as premissas que a embasaram, passaremos a analisar as irregularidades detectadas nos procedimentos para cálculo e aplicação do índice, sendo que, de acordo com nosso entendimento, essas irregularidades tendem a condenar a aplicação FAP, pelo menos no atual modelo que está sendo conduzido.

IV– Irregularidades detectadas na sistemática de apuração e implementação do FAP

Em que pese as alegações de que o FAP tem natureza extra fiscal, não se pode abstrair do fato de que a contribuição ao SAT, cuja alíquota é alterada pelo FAP, tem natureza tributária (conforme já definido pelo STF). Sendo assim, sua exigência válida é vinculada aos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade e capacidade contributiva, que norteiam a tributação.

No Sistema Tributário Brasileiro, somente é válida a exigência que decorra de lei (princípio da legalidade) e que defina de forma completa os elementos que produzem o surgimento da obrigação tributária (princípio da tipicidade). Tais pressupostos têm o objetivo de garantir ao contribuinte a segurança jurídica de saber de antemão quais as obrigações tributárias que podem lhe ser exigidas e a forma de cálculo do montante a ser recolhido, vinculando a atividade das autoridades estatais aos limites instituídos pelo legislador.

Exatamente em decorrência desses pressupostos, o §5º do artigo 202-A do RPS dispõe:

*“§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e **divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse.**”*

Tendo em vista esses pressupostos, passaremos a analisar as irregularidades detectadas na sistemática de apuração e implementação do FAP.

(IV.a) Inclusão de eventos que não se relacionam com as condições de trabalho para o cálculo do FAP

Ao basear o FAP nos eventos acidentários registrados em relação à empresa, por meio das CAT's e dos Nexos Técnicos Epidemiológicos registrados pelo INSS, o Ministério da Previdência considerou no cálculo do índice eventos que não têm nenhuma relação com as condições de segurança do trabalho observadas pelas empresas.

Isso ocorre pelo fato de que, dentre os eventos utilizados pelo Ministério da Previdência Social para cálculo do FAP, estão incluídos os acidentes ocorridos entre a residência do trabalhador e o local de trabalho (acidentes de trajeto), cuja responsabilidade se atribui ao

empregador, mas que não têm nenhuma relação com as condições de segurança do trabalho observadas no ambiente laboral.

As Empresas devem também analisar se não foram considerados no cálculo do FAP nexos que se encontram impugnados e aguardando decisão do INSS, ou que já tenham sido objeto de decisão desconstituindo o seu vínculo com a Empresa.

Para que o FAP cumpra o objetivo de vincular a tributação às condições de segurança do trabalho, esses acidentes deverão ser excluídos do cálculo do multiplicador. A inclusão desses eventos distorce a aplicação do FAP, pois desvia sua finalidade tornando ilegítima a tributação.

(IV.b) Falta de divulgação de dados para verificação do nº de ordem do contribuinte no 'ranking' de empresas da mesma subclasse

Como visto, o cálculo do FAP considera o número de ordem do contribuinte no 'ranking' das empresas da mesma subclasse da CNAE, no que diz respeito aos critérios de mensuração do FAP (frequência, gravidade e custo). Para saber se a sua posição no 'ranking' está de acordo com a considerada pelo Ministério da Previdência Social na determinação do FAP, o contribuinte necessita obter informações sobre o desempenho das demais empresas da mesma subclasse da CNAE. A ausência de divulgação dos eventos e dos índices de cada empresa que compõe a mesma subclasse da CNAE torna impossível a verificação do número de ordem que foi atribuído ao contribuinte dentro de sua subclasse, uma vez que não dispõe de elementos para a comparação.

Sem a divulgação desses dados, o contribuinte não poderá verificar se:

- a) a sua subclasse da CNAE é efetivamente composta pelo número de empresas informado pelo Ministério da Previdência Social;
- b) se está correto o número de ordem que lhe foi atribuído; e
- c) se todas as empresas contidas na subclasse efetivamente desempenham a mesma atividade econômica.

Sendo a composição de cada subclasse retirada da declaração feita por cada empresa de sua atividade preponderante via GFIP, existe o risco de que empresas que não efetuam a mesma atividade produtiva (sujeita, em tese, ao mesmo risco laboral), estejam sendo comparadas, o que acarreta prejuízo no cálculo do FAP, já que, quanto maior o número de empregados do mesmo setor, menor o FAP.

Além disso, se uma empresa por equívoco declara uma atividade preponderante diferente da realmente vinculada a sua atividade, esta poderá estar determinando de forma deturpada os parâmetros de classificação da subclasse, por apresentar índices de ocorrências bem diferentes dos da média histórica deste subsetor produtivo.

Ainda, nessa linha, uma empresa que apesar de ativa, estiver, por exemplo, em fase pré-operacional, poderá provocar também uma deturpação na subclasse. Da mesma forma, essa deturpação pode ocorrer se uma ou mais empresas forem negligentes na informação dos eventos acidentários vinculados. Ou ainda, se no processamento das informações, a Previdência Social tenha cometido algum erro, incluindo erradamente empresas numa subclasse que não a pertinente à sua atividade.

Expostas as irregularidades referentes a sistemática de apuração e implementação do FAP, passamos a analisar a suposta inconstitucionalidade do novo fator.

**V – Aparente inconstitucionalidade do artigo 10 da Lei 10.666 e artigo 202-A do Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, e as Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS.
afronta ao artigo 150, I da Constituição Federal**

Conforme já abordado acima, não se pode abstrair do fato de que a contribuição ao SAT, cuja alíquota é alterada pelo FAP, tem natureza tributária, devendo ater-se aos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade e capacidade contributiva, que norteiam a tributação.

No Sistema Tributário Brasileiro, somente é válida a exigência que decorra de lei (princípio da legalidade) e que defina de forma completa os elementos que produzem o surgimento da obrigação tributária (princípio da tipicidade). Tais pressupostos têm o objetivo de garantir ao contribuinte a segurança jurídica de saber de antemão quais as obrigações tributárias que podem lhe ser exigidas e a forma de cálculo do montante a ser recolhido, vinculando a atividade das autoridades estatais aos limites instituídos pelo legislador.

Neste sentido, da forma como foi criada a metodologia de cálculo do FAP, há clara agressão ao disposto no artigo 150, I da Constituição Federal. Isso porque o legislador não pode delegar ao poder executivo sua função precípua, qual seja, neste caso, a criação de Lei que defina precisamente a metodologia de fixação da alíquota do tributo.

Em recentes decisões proferidas pela Justiça Federal Santa Catarina (autos nº 2009.72.00.013653-9 e 2009.72.00.014352-0) - foi deferida tutela antecipada em ação ordinária para afastar a incidência do FAP na cobrança do SAT. (anexo I).

No despacho que deferiu a antecipação dos efeitos da tutela, o Juízo registrou que: “... **de se haver verificado que o exercício da delegação, mediante edição de norma hierarquicamente inferior à Lei em sentido estrito, ao atuar no estabelecimento da efetiva alíquota aplicável ao tributo em questão, invadiu o campo da reserva absoluta de Lei ordinária, incidente especificamente na seara tributária por força de regra constitucional. Ou seja, a Lei delegou, mesmo que não de forma pura e ainda que estipulando limites, o que não podia**”.

Mais adiante consignou: “Assim verificado que o art. 10 da Lei n. 10.666/03, quando não esgota a fixação de alíquota, a remete à parametrização por atos emanados do Executivo, bem como o art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, e as Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS, quando invadem o campo da reserva absoluta de Lei ordinária, desatendem o art. 150, I, da Constituição Federal, reconheço sua inconstitucionalidade em controle difuso, e o faço aqui compreendendo que a interpretação conceitual ensaiada exige uma teoria jurídica de argumentação, que, segundo Humberto Ávila, *op. cit.*, p. 209, só merece quanto atribui prevalência “... **dentre as várias hipóteses conceituais, àquela que mais é suportada pelos princípios fundamentais do subsistema de Direito Tributário**.”

Ora, face à exaustivamente mencionada tipicidade estrita constitucional, a admissão da interpretação que confira ao artigo 10 da Lei 10.666/03 o simples manejo da alíquota de 0,5% até 6%, ainda que por via indireta, não satisfaz quando é certa a funesta consequência, qual seja, de criar efetivamente uma alíquota móvel, e móvel ao sabor de ação da administração, importando imediatamente enorme insegurança jurídica no cenário tributário afeto às contribuições em tela, propiciando discussões não individualizadas quanto ao enquadramento do contribuinte, o que antes era possível com a simples possibilidade de revisão dos enquadramentos, e, conclusão que ora vaticino, importando sim em majoração de tributo, pois não é lícito imaginar que, em cenário onde se apregoa a própria falência do sistema previdenciário, não seja o órgão da própria previdência sensível a esse apelo no momento de ponderar os pesos atribuídos aos fatores componentes do FAP.

Do esposado, extraio a verossimilhança das alegações da parte autora, ao passo que o fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação se identifica nos efeitos tributários a se principiarem na data próxima de 01/01/2010, em decorrência da divulgação do FAP da autora em 30/09/2009 e da previsão do art. 202-A, § 6º, do Decreto n. 3.048/99, capazes de, majorando a tributação da folha salarial da autora, privá-la dos

respectivos valores, virtualmente essenciais a seu funcionamento, ou expor-lhe às nocivas consequências da inadimplência perante o Fisco e à necessidade de futura exigência do indébito por meio da tortuosa via do art. 100 da Constituição”.

Assim conclui-se que não pode um decreto ou resolução determinar a metodologia de cálculo de tributo, pois o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal dispõe sobre a vedação à exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Da mesma forma a Justiça Federal de São Paulo deferiu liminar em mandado de segurança (autos nº 2009.61.00.027234-0) determinando a inexigibilidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre o SAT, com as alterações trazidas pelo Decreto 6957/09, até que seja disponibilizada aos contribuintes a regulamentação quanto ao critério de cálculo do FAP.

VI – Possíveis soluções para a discussão em comento

Como visto anteriormente, vários são os questionamentos acerca da legalidade/constitucionalidade do FAP.

Com fundamento nestes questionamentos e também com base em eventuais erros de cálculos (p. ex: equívoco na classificação da empresa no CNAE, no número de acidentes, no número de funcionários, etc.) pode o contribuinte lesado impetrar mandado de segurança ou ação ordinária com pedido de tutela antecipada em face do Presidente do Ministério da Previdência Social ou da União Federal (Fazenda Nacional).

A ação ajuizada questionará desde a legalidade/constitucionalidade do FAP até a fórmula de cálculo, classificação da empresa no CNAE, bem como outros elementos relevantes.

VII – Conclusão

Com base nas considerações expostas, entendemos elogiável a atitude legislativa de atenuar a carga fiscal relacionada ao SAT, para as empresas que apresentem índices reduzidos de acidentes de trabalho, em relação às demais empresas que exerçam a mesma atividade econômica.

Por outro lado, não se pode abstrair do fato de que, em que pese a criação do FAP estar diretamente relacionada com a consecução de objetivos extra fiscais, sua instituição deve guardar conformidade com o regime tributário, uma vez que o FAP é efetivamente uma exação fiscal. **Como tributo, o FAP deverá se sujeitar aos princípios tributários, para que o contribuinte tenha a segurança de saber de antemão quais as**

obrigações tributárias que podem lhe ser exigidas e a forma de cálculo do montante a ser recolhido.

Neste sentido, apresentamos as seguintes irregularidades referentes à metodologia de cálculo de incidência do FAP na cobrança do SAT:

- A) inclusão de eventos no cálculo do FAP, que não se relacionam com as condições de trabalho, tais como os acidentes de trajeto, distorcendo a finalidade do instituto e tornando ilegítima a sua cobrança;
- B) falta de divulgação de dados para verificação do número de ordem do contribuinte no 'ranking' de empresas da mesma subclasse, impossibilitando ao contribuinte a verificação da adequação do índice que lhe foi imposto;
- C) fixação de um único FAP para estabelecimentos da empresa que realizam atividades diferentes, causando a majoração excessiva do ônus do índice, mesmo para estabelecimentos que não se sujeitam ao risco laboral;
- D) inconstitucionalidade da forma como foi criada a metodologia de cálculo do FAP, ferindo o disposto no artigo 150, I da Constituição Federal, criando obrigações por meio de resoluções e decretos, quando o certo seria por meio de Lei, bem como delegando ao Poder Executivo função precípua do Poder Legislativo.

Anexo I

AÇÃO ORDINÁRIA (PROCEDIMENTO COMUM ORDINÁRIO) Nº 2009.72.00.013653-9/SC
AUTOR : ORCALI SERVICOS DE SEGURANCA LTDA/
ADVOGADO : ALUISIO COUTINHO GUEDES PINTO
RÉU : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

DECISÃO (liminar/antecipação da tutela)

Vistos, etc.

Trata-se de ação ordinária por meio da qual a parte autora questiona a flexibilização da alíquota da contribuição social da empresa para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

Narra que as alíquotas de dito tributo, incidentes sobre a folha salarial, foram inicialmente fixadas pelo art. 22, II, da Lei n. 8.212/91 em 1%, 2% ou 3% conforme o risco ergonômico proporcionado pelo ambiente de trabalho derivado da atividade preponderante da empresa contribuinte, definida consoante seu segmento econômico, na forma do art. 202 do Decreto n. 3.048/99.

Expõe que o art. 10 da Lei n. 10.666/03 introduziu novidade ao estabelecer "... *que a alíquota de contribuição de 1,2 ou 3%, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.*" (fls. 05), o que constitui o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), apurado para cada empresa em específico, acrescentando que o dispositivo remeteu a regulamento a disposição sobre a metodologia de cálculo, vindo a regulamentação no art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, e das Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do Conselho Nacional da Previdência Social - CNPS.

Sustenta que tal sistemática, ao delegar a elaboração da fórmula de identificação da efetiva alíquota individualizada do RAT a norma infralegal, ofende o princípio da legalidade estrita incidente no Direito Tributário brasileiro.

Assere que o FAP apurado para a empresa autora importou efetiva majoração na sua alíquota individualizada do RAT.

Questiona pormenores da metodologia de cálculo, bem como alega que tem seu direito a ampla defesa e contraditório, restringidos na medida em que são insuficientes as informações disponibilizadas pelo MPS a respeito do FAP da autora, prescindindo da necessária indicação e fornecimento, com clareza, da totalidade dos dados utilizados no seu cálculo, tais como as relações dos empregados e benefícios considerados, bem como informações do desempenho das demais empresas comparadas.

Destaca ainda que a superveniência da divulgação pelo Ministério da Previdência Social de

seu FAP, conforme previsão regulamentar do art. 202-A, § 6º, do Decreto n. 3.048/99, acarreta o início da produção de seus efeitos tributários em 01/01/2009, bem como que se fixou 31/12/2009 como o termo final para interposição de recurso administrativo em face da sua apuração, fazendo avultar a urgência de provimento antecipatório.

Por fim, formula requerimento no sentido de que seja concedida tutela antecipada para que se suspendam a aplicação do FAP e o prazo para oferecimento de defesa administrativa, bem como se forneçam todos os dados que compuseram o cálculo do FAP, conforme consta em fls. 43/45.

Trouxe procuração, cópia de atos constitutivos, comprovante de recolhimento de custas e outros documentos (fls. 46/93)

É o relatório,

Decido:

Mirando a propositura de sistemática de obtenção de alíquota nos termos da Lei 10.666/03, remete o autor, fundamentalmente, ao tema do princípio da legalidade estrita quanto à alíquota da contribuição previdenciária vocacionada ao financiamento do acidente de trabalho considerando que o legislador delega à administração, nos termos de Regulamento e através do Conselho Nacional de Previdência Social, a efetiva concretização de sistemática de cálculo própria, a considerar diversas variáveis, todas tendentes, inobstante, a dimensionar a própria alíquota, fixada em uma escala móvel que, referida à alíquota anterior, de 1%, 2% ou 3%, pode importar em sua redução pela metade ou aumento pelo dobro.

A questão de fundo não é necessariamente nova, pois com a edição da Lei 9.528/97, que alterou a Lei 8.212/91, também com inequívoca intenção de incentivar a política de prevenção de acidentes nas empresas, certo que o atual modelo de constituição de Comissões Internas de Prevenção a Acidentes do Trabalho (CIPA's) é modelo cuidado na Portaria nº 3.214/78 e traz apenas orientações de caráter administrativo, não tributário, foi relegado aos decretos o próprio enquadramento das empresas em face de estatísticas de acidentes de trabalho, como constou no artigo 22, § 3º.

Com os mesmos argumentos de mérito ora utilizados Roque Antônio Carrazza então questionou a fixação de alíquotas por meio de Decreto, considerando inválido o expediente (conferir: A Contribuição Denominada 'Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT)' - Sua Natureza Tributária - Alíquotas Majoradas por Meio de Decreto - Inviabilidade - Questões Conexas, in Revista de Direito Tributário, nº 70/51).

Entendendo oportuno ao enfrentamento completo da presente questão originada a partir da Lei 10.666, reproduzo o que à época decidi:

"A Constituição Federal, no art. 7º, XXVIII, dispõe sobre o seguro de acidentes do trabalho, nos seguintes termos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

XXVIII- seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

A contribuição destinada ao financiamento da complementação por Acidentes do Trabalho - SAT, após a Constituição Federal, foi regulada, inicialmente, de modo uniforme para todas as empresas, pelo art. 3º, II, da Lei nº 7.787, de 1989, que estabeleceu a alíquota de 2% (dois por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos.

Posteriormente, a Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991, disciplinou a matéria em seu art. 22, II, fixando alíquotas distintas, entre 1% e 3%, aplicáveis segundo a classificação dos riscos de acidente de trabalho apresentados pela atividade preponderante da empresa.

Com a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, que deu nova redação ao art. 22, II, da Lei nº 8.212, a contribuição passou a ser destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, de acordo como dispusesse o regulamento, mantidos os percentuais já fixados.

Por último, houve nova modificação na redação do art. 22, II, da Lei nº 8.212, procedida pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, nos seguintes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23 é de: (...)

II- para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;**
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;**
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.**

A regulamentação do art. 22, II, da Lei nº 8.212, ocorreu, sucessivamente, por meio dos Decretos nº 356, de 7 de dezembro de 1991, nº 612, de 21 de julho de 1992, nº 2.173, de 5 de março de 1997, e, por último, pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, atualmente em vigor, que, no art. 202, §§ 3º, 4º e 5º, estabelece:

§ 3º. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º. A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Riscos, prevista no Anexo V.

§ 5º. O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º. Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos. (...)"

Esse o quadro normativo em que tem fundamento a exigibilidade da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho.

Impender analisar, ainda, a legalidade dos critérios legais para a exigência do Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT.

O tributo, em face do princípio da legalidade, deve estar completamente caracterizado na norma jurídica tributária. Bernardo Ribeiro de Moraes assim a definiu (in *Compêndio de Direito Tributário*, primeiro volume, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996): **"é idêntica a qualquer outra norma jurídica levando em conta a sua estrutura lógica: deve possuir uma 'hipótese de incidência', ou preceito, juízo hipotético que enlaça uma conduta humana com fatos suscetíveis de acarretar certas consequências jurídicas; e um 'mandamento', ou comando, produtor da consequência jurídica. O**

traço característico e típico tributário da norma jurídica se encontra justamente nesses dois elementos, que devem ter conteúdos específicos, próprios."

Roque Antonio Carrazza (in Curso de Direito Constitucional Tributário, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995) esclareceu o assunto nos seguintes termos: **"Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (Tatbestand), o que implica em tipicidade (Typizität). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei."**

O que os decretos não podem disciplinar, portanto, são as matérias compreendidas no âmbito da reserva legal, das quais são exemplos as relacionadas no art. 97 do CTN; fora daí, não havendo contrariedade à lei, podem explicar textos e estabelecer meios para o cumprimento das disposições legais.

No presente caso, a Lei 8.212, de 1991, ao dispor sobre a contribuição para o SAT, no art. 22, II, definiu o sujeito passivo da contribuição (empresa), sua base de cálculo (total das remunerações pagas ou creditadas ao segurados) e as alíquotas (de 1% a 3%), variáveis em virtude da atividade preponderante da empresa, ou seja, definiu os elementos essenciais à criação do tributo.

O fato do legislador não haver conceituado atividade preponderante, nem haver definido o enquadramento das empresas em um dos três graus de risco, não fere o princípio da legalidade, pois tal classificação depende de critério técnico e, conforme determinação do próprio legislador, deverá ser realizada com base nas estatísticas de acidentes do trabalho (§3º do art. 22 da Lei nº 8.212).

O conceito de atividade preponderante, desde a edição da Lei nº 8.212, esteve contido em diversos decretos.

Inicialmente, o Decreto nº 356, de 7 de dezembro de 1991, estabeleceu, no § 1º do art. 26, que preponderante é "a atividade econômica autônoma que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na empresa ou estabelecimento a ela equiparado."

Depois, o Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992, passou a regulamentar a matéria, dispondo, nos termos do § 1º, do art. 26, que preponderante é **"a atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes."**

Com o Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997, que revogou o Decreto nº 612, o enquadramento deixou de ser feito com base nos estabelecimentos, passando a levar em consideração, para a definição de atividade preponderante, a atividade do maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes, conforme estabeleceu o § 1º do art. 26: **"Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes"**.

Por último, foi editado o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o qual repetiu, no art. 202, § 3º, o conceito precedente (dado no Decreto nº 2.173), apenas com a supressão da referência feita aos médicos-residentes.

A norma regulamentar que associa a atividade preponderante da empresa à atividade que

ocupa o maior número de segurados empregados e avulsos não excede a disposição contida no art. 22 da Lei nº 8.212.

Não fazendo distinção por estabelecimento, encontra-se, inclusive, mais consentânea ao critério legalmente fixado para a aplicação das alíquotas, que é o de ter por referência o que sobressai como atividade na empresa como um todo e não o que prevalece em qualquer uma de suas partes.

A propósito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 171.526-MG (publ. em 29.11.99), de que foi Relator o Ministro Garcia Vieira, manifestou-se nesse sentido, para apreciar situação sob a vigência do Decreto nº 83.081/79. É extrato do voto: **"Ora, a recorrida tem como atividade preponderante a construção civil, que é enquadrada como de risco grave (anexo I do citado Decreto), estando sujeita a contribuições referentes a acidente do trabalho, de 2,5% incidentes sobre os valores dos salários de contribuição dos segurados empregados, inclusive com referência ao pessoal que trabalha nos seus escritórios."** (destaquei).

De acordo, então, com o art. 40, § 2º, do Regulamento de Custeio da Previdência Social, considerava-se atividade preponderante, como atualmente, **"a que ocupa o maior número de segurados"**.

Sobre o papel do decreto em matéria tributária, ensina Alberto Xavier que: "... concordamos em que o Direito Constitucional brasileiro apenas acolhe a figura do regulamento de execução (*secundum legem*), não admitindo os chamados regulamentos independentes ou autônomos (*praeter legem*). Mas não vamos ao ponto de entender que a reserva de lei... imponha limites tão estreitos à 'execução' regulamentar das leis que lhes vede qualquer capacidade inovadora no que tange à criação de deveres e obrigações. 'Execução' não é necessariamente 'reprodução'" (Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo, ed. RT, 1978, p. 29/30).

No caso, o artigo 22, II, da Lei 8.212/91 encarregou-se de identificar o sujeito passivo, a base de cálculo e as alíquotas, sendo que os critérios da hipótese de incidência determináveis por decretos nada mais são do que manifestação normativa válida, posto que genéricas, sendo que a preponderância da atividade, maior número de empregados sujeitos às condições especiais ou mesmo o número de estabelecimento, todos são critérios normativos aceitos.

Também não se pode alegar que a alteração do critério para enquadramento das empresas, promovida pelo Decreto nº 2.173, que deixou de considerar o número de empregados por estabelecimento, para considerar apenas o número de empregados na empresa, feriu o princípio da igualdade.

Como anota Hugo de Brito Machado (in.: Curso de Direito Tributário, 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 30): "O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais."

No presente caso, não havendo distinção no tratamento, pela entidade tributante, dos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, não se verifica ofensa ao princípio da igualdade. Neste sentido, manifestou-se a Juíza Vânia Back de Almeida, em decisão no Agravo de Instrumento nº 1999.04.01.098396-6-PR: **"No mais, não vislumbro malferimento ao princípio da isonomia. A Lei nº 8.212/91 e o Decreto nº 2.173/97 adequaram a contribuição ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, pois a empresa que apresentar maior risco de acidente de trabalho, pagará a contribuição com a alíquota maior."**

Não existe, portanto, violação do princípio da reserva absoluta da lei na exigência da contribuição ao seguro de acidente do trabalho, bem como na cobrança de alíquotas diferenciadas, as quais encontram-se previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212, e variam de acordo com o grau de risco da atividade preponderante da empresa, uma vez que a conceituação de atividade preponderante não constitui aspecto substancial da hipótese de incidência do tributo.

A propósito, este é o entendimento da 1ª Turma e da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de que são exemplos os seguintes acórdãos:

Contribuição para o Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT. Princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva. Desnecessidade de Lei Complementar. Não exorbitância de poderes pelos Decretos. Lei nº 8.212/91, art. 22 e Decreto nº 2.173/97, art. 26. Inovação no pedido.

Não é necessária lei complementar para a exigência do SAT, tendo em vista que não houve criação de contribuição nova, pois já havia previsão constitucional.

Tampouco houve ofensa ao princípio da legalidade, porque todos os elementos essenciais do tributo foram previstos na lei.

Os decretos regulamentadores não exorbitam seu poder, mas apenas complementaram norma em branco, que são os conceitos de atividade preponderante e risco leve, médio ou grave, sem ofensa ao princípio da isonomia.

É defeso postular em apelação pedido não ventilado na inicial - inovação no pedido." (AC nº 1999.04.01.118976-5-RS, Rel. Juíza Vânia Hack de Almeida, 1ª T., unân., julg. em 21.3.2000; publ. em 12.4.2000).

Contribuição para o Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT. Princípio da reserva legal. Proporcionalidade. Atividade preponderante.

O artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, fixou a alíquota e a base de cálculo da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT, satisfazendo ao princípio da reserva legal (CTN, art. 97).

O princípio da estrita legalidade diz respeito ao fato gerador, alíquota e base de cálculo, nada mais.

Sendo o SAT uma espécie de tributo, e tendo em conta que cada estabelecimento de determinada empresa pode apresentar um grau de risco distinto do outro, há que se apurar o risco da atividade, a atividade preponderante, em cada um dos estabelecimentos, assim caracterizados por possuírem CGC próprio e distinto dos demais setores da empresa." (AMS nº 1999.04.01.087598-7-RS, Rel. Juiz Vilson Darós, 2ª T., maioria, julg. em 10.2.2000; publ. em 12.4.2000)

No RE 343.446/SC, na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela possibilidade de cometer-se a regulamento a complementação dos conceitos de grau de risco leve, médio ou grave para fins de enquadramento dos contribuintes do SAT nas hipóteses de aplicação das alíquotas diferenciadas previstas na Lei n. 8.212/91, art. 22, II.

Considerou o Supremo Tribunal que teria havido a satisfatória e terminante fixação por lei da base de cálculo e alíquotas, impassíveis de qualquer modulação, tendo apenas deixado ao cuidado de regulamentação o conceito aberto de atividade preponderante, dependente que nesse contexto é a aplicação da lei da aferição de dados e elementos.

Também Leandro Paulsen (in *Direito Tributário*, 8ª ed. p. 198), ensina que **"Não há impedimento à utilização de conceitos jurídicos indeterminados (todos os conceitos são mais ou menos indeterminados) e de normas em branco na instituição de tributos. Há de se compatibilizar isso, contudo, com a necessária determinabilidade da norma tributária impositiva, que exige, não apenas a completude da norma, mas também densidade normativa suficiente à identificação de seus diversos aspectos, de modo que a utilização de tais expedientes não implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo."**

Se a partir daquela realidade normativa se considerou que os decretos não haviam desbordado de seus limites foi porque se considerou que a própria base-de-cálculo se desenhava já na própria Lei, ainda que com a utilização do termo jurídico indeterminado, vez que todo vocábulo jurídico é passível de um núcleo de determinação e órbitas de indeterminação.

O tema da linguagem e sua purificação é essencial à pesquisa científica, como ensina Giapichelli, em seu *Studi Sulla Teoria Generali Del Diritto*, 1955, p. 37; Eros Roberto Grau, em seu *Conceitos e Normas Jurídicas*, 1988, p. 64 e seguintes; ou, na formulação de Rolf Wank, ***"O legislador tem ampla liberdade na escolha dos conceitos. Restrições advêm-lhe, no entanto, da língua, da lógica e do sistema jurídico bem como dos princípios genéricos de instituição de normas, como a praticabilidade e a efetividade."*** (in *Die Juristische Begriffsbildung*, 1985, p. 6) não passando despercebido ao Supremo Tribunal Federal que o legislador não escapa dos limites conceituais utilizados pela Constituição Federal, por outras leis de maior estatura e pelos próprios limites dados pela ciência jurídica, que consagra em determinados vocábulos o sentido que a doutrina e jurisprudência apuraram em séculos de árduo trabalho intelectual.

Na seara dos tributos o tema é ainda mais palpitante em face da regra insculpida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

É verdade que há então uma ampla "discricionariedade" do Legislativo, limitada em primeira vista unicamente pela Constituição Federal. Porém, em se tratando de competência tributária, onde preocupou-se a Constituição em traçar um "sistema constitucional tributário" exatamente para definitivamente barrar os avanços do Estado, impedindo-lhe arroubos de autoritarismo e equiparação de contribuinte a súdito, requer-se mais quanto à utilização dos vocábulos.

Alfredo Augusto Becker, em seu *Teoria Geral do Direito Tributário*, op. cit. p. 279, ao tratar da liberdade do legislador em estruturar a regra jurídica tributária impositiva, constata que ***"Esta liberdade do legislador pode, no plano filosófico-financeiro, ser fonte de gritantes injustiças: entretanto a injustiça não tem influência no tocante à validade (juridicidade) da regra jurídica. A regra jurídica injusta incide e irradia efeitos jurídicos com fenomenologia jurídica idêntica à da regra jurídica justa. Os efeitos jurídicos daquela exigem a mesma respeitabilidade jurídica que os desta."***

Se preservada a opção político-fiscal na instituição dos tributos, o Supremo Tribunal Federal, ao que consta, não vem descurando do seu dever de controlar a própria utilização de conceitos legais, inclusive para contrabalançar, no seu papel de preservador da Constituição, o evidente poderio de instituir tributos, o que avulta absolutamente

necessário, inclusive porque Direito é fenomenologia ligada, antes de tudo, à linguagem (ver Perelmann).

É exemplo desse salutar controle o RE 166.772-9/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJU 16/12/94, p. 34.896, onde deixou o relator consignado que **"Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se de colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais."**

É sob essa ótica que a Lei 10.666/03 deve ser apreciada, e, desde já, vejo que no caso concreto, distintamente daquele meu julgamento anterior e da decisão do STF no RE 343.446/SC, a Lei Ordinária em referência, ao delegar fixação **alíquota** à fórmula variável de contribuinte para contribuinte, fixando-lhe tão-somente parâmetros máximos e mínimos que os localiza na amplo espectro entre 0,5% e 6%, abriu o ensejo para, a partir da utilização de termos jurídicos extremamente abertos, permitir que a imposição tributária advenha de ato administrativo, e não legislativo, conferindo ao fisco o poder de majorar verdadeiramente tributo por ação administrativa, e, com isso, ferindo de morte o artigo 150, I, da Constituição Federal.

É o que passo a demonstrar.

Diz o art. 10 da Lei n. 10.666/03:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. (Grifou-se)

Observo que a norma legal em enfoque realiza estipulação efetiva de limites máximo e mínimo para flutuação da alíquota real a ser aplicada, a situar-se derradeiramente entre 0,5 e 6%, sobre a base de cálculo do tributo em comento.

Com efeito, não se pode dizer que seu texto, ao se limitar a reproduzir a fixação dos percentuais referencias de 1%, 2% e 3%, bem como determinar os índices máximos de seu aumento ou redução, cumpriu de forma esgotante a previsão do estabelecimento da alíquota efetiva a ser arcada por cada contribuinte.

Para tal precisa fixação, como aponta de forma translúcida a redação do dispositivo, valeu-se a lei de remessa a normas regulamentares.

No cumprimento dessa regulamentação, veio o art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, dispor o seguinte:

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco

décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota.

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente.

§ 3º (Revogado)

§ 4º Os índices de frequência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, levando-se em conta:

I - para o índice de frequência, os registros de acidentes e doenças do trabalho informados ao INSS por meio de Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT e de benefícios acidentários estabelecidos por nexos técnicos pela perícia médica do INSS, ainda que sem CAT a eles vinculados;

II - para o índice de gravidade, todos os casos de auxílio-doença, auxílio-acidente, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, todos de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, como segue:

a) pensão por morte: peso de cinquenta por cento;

b) aposentadoria por invalidez: peso de trinta por cento; e

c) auxílio-doença e auxílio-acidente: peso de dez por cento para cada um; e

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social, apurados da seguinte forma:

a) nos casos de auxílio-doença, com base no tempo de afastamento do trabalhador, em meses e fração de mês; e

b) nos casos de morte ou de invalidez, parcial ou total, mediante projeção da expectativa de sobrevivência do segurado, na data de início do benefício, a partir da tabela de mortalidade construída pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE para toda a população brasileira, considerando-se a média nacional única para ambos os sexos.

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse.

§ 6º (Revogado)

§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados.

§ 8º Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição.

§ 9º Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008.

§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP.

Por sua vez, incumbiram-se as Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS de estabelecer complexa metodologia, definindo a sistemática, parâmetros e critérios para o cálculo e aplicação dos índices de frequência, da gravidade, do custo, tal qual do próprio FAP.

Em primeira análise, parece que a regulamentação em apreço conteve-se nas raias traçadas pelo art. 10 da Lei n. 10.666/06, apenas remetendo à fórmula FAP o instrumento de obtenção do estreitamento ou alargamento da alíquota anteriormente fixada, porém, ao fazê-lo, na verdade conferiu ao administrador a possibilidade de ampliar ou reduzir a alíquota, elemento substancial para a formação da relação jurídica tributária e que é reservada à Lei.

A instituição de elemento extra, nominado FAP, para viabilizar a progressividade das alíquotas da contribuição social em comento, na forma de coeficiente a ser multiplicado por suas alíquotas básicas, para somente então ter-se a efetiva a ser aplicada sobre a base de cálculo do tributo, não desnatura seu caráter de fator integrante do conceito de alíquota - esta sendo a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensível do fato gerador e o tributo correspondente. Em outras palavras, o FAP é determinante da alíquota efetiva, enquanto critério para mensuração do tributo, e nesse passo compõe a matriz tributária.

Geraldo Ataliba, em seu Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed., 6ª tiragem, fls. 103, após remeter ao magistério de Alfredo A. Becker, para quem, a alíquota **"... será aplicada somente depois que o fato escolhido para base de cálculo, sob a ação do método de conversão, transfigurou-se em cifra, de modo que a alíquota sempre representa uma parcela deste fato já transfigurado em cifra e não daquele outro fato que condicionou a variação da alíquota."**, conclui que **"a base calculada é uma grandeza ínsita à coisa tributada, que o legislador qualifica em esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base imponible, permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária."**, daí que **"... só a base imponible não é suficiente para a determinação in concreto do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária."**, o que torna explícito que a alíquota é sim integrante do núcleo do tributo, importando, eventualmente, aumento de tributo, por isso que incidente o artigo 150, I, da Constituição Federal, o qual cuidou de limitar o poder de tributar do Estado

Necessária a observância do disposto no art. 150, I, da Constituição Federal, que veda ao Fisco exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, limitação também do art. 146, II, da mesma Carta e do art. 97 do Código Tributário Nacional, que por seu turno, no que interessa ao caso em tela, dispõe ser a lei, em sentido próprio e restrito, o único instrumento jurídico passível de edição para estabelecer, em seu inciso: **"(...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo"**, ressalvadas as específicas exceções ao princípio da legalidade veiculadas pela Constituição (arts. 153, § 1º, 155, § 4º, IV, e 177, § 4º, I, "b").

Trata-se do princípio da estrita legalidade tributária, a respeito de cujo alcance vale a pena novamente residir em Hugo de Brito Machado, que, no seu *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., p. 82/88, assim ensina: **"Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. Por isto mesmo, o art. 97 do CTN fez a explicitação do princípio da legalidade, afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir. Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação. Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei. (...)"**

A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e

formas de cumprimento das disposições das leis. Meios e formas que tenham, realmente, caráter meramente instrumental. Todos os elementos essenciais na formação da relação jurídica tributária devem estar na lei. Nenhum pode ser posto, acrescentado ou modificado pelo regulamento."

Aliás, fácil entender por que é assim.

O princípio da legalidade existe para limitar o poder de tributar, e essa limitação é feita exatamente pela divisão de Poderes. O Legislativo dispõe, estabelece, prescreve; o Executivo apenas executa. Assim, a Administração Tributária não tem atribuição para estabelecer o valor do tributo, valendo sempre recordar Becker quando ensina que Lei cria tributo e administrador o executa, ou seja, exige-lhe através da típica função de aplicar a Lei de ofício, estando aqui a matriz do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Todos os elementos necessários para esse fim devem estar na lei.

Contribui ainda para a completa compreensão da dimensão da disciplina imposta pelo postulado a leitura do escólio de Luciano Amaro, em seu Direito Tributário Brasileiro, 12. ed., p. 112-113, para quem ***"O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "A" irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. (...)"***

Por isso não tem a autoridade administrativa o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido e quanto é devido. [...]"

Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo (...) os critérios de quantificação (medida) do tributo. (...)"

À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de fechada ou cerrada, de sorte que o brocardo nullum tributum sine lege traduz 'o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto contenham e apenas se contenham na lei'. Na lição de Yonne Dalácio de Oliveira, 'o que põe em relevo o caráter do tipo cerrado é a sua limitação precisa, o que se obtém, como no conceito abstrato, por meio da determinação exaustiva de suas características consideradas sempre necessárias'.

Paulo Barros Carvalho, no Curso de Direito Tributário, 7ª ed., p. 48, diz: ***"Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica."***

Também Leandro Paulsen (in Direito Tributário, 8. ed., p. 194): ***"Não há possibilidade de delegação da competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações através das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo. Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento que tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos intra legem.***

A mitigação aludida ao princípio da legalidade tributária diz respeito apenas aos impostos de importação e exportação, IPI, IOF e ICMS e CIDE sobre combustíveis, na forma dos arts. 153, § 1º, 155, § 4º, IV, e 177, § 4º, I, "b", da Constituição.

Ainda nesses casos, tais tributos não se livram da completa incidência do axioma em destaque, mas apenas podem, em certas condições e dentro dos limites estabelecidos em lei, ter suas alíquotas modificadas por ato normativo infralegal.

Imperioso observar que a contribuição social em trato não figura dentre tais exceções a que se permite a atenuação à exigência de lei para definição da alíquota, pois que se originam do artigo 195, I, da Constituição Federal e são, evidentemente, contribuições de seguridade social, como bem as posicionou o STF no julgamento do RE nº 138.284/CE.

Nesse contexto, desponta que a validade da remessa da tarefa de fixar a alíquota efetiva da contribuição de seguridade social a ato do Executivo dependeria previsão excepcional no bojo da Constituição, previsão inexistente, todavia.

Tampouco se pode dizer que a Lei n. 10.666/06, em seu art. 10, foi bastante em cumprir a missão da necessária veiculação da alíquota do tributo por meio da mera estipulação de balizas máxima e mínima dentro das quais há de vaguear o percentual efetivo - ficando este ao sabor dos critérios porventura adotados pelo administrador.

O rigor do princípio constitucional da legalidade estrita em Direito Tributário é tal que, para ser autorizada a exata mesma prática em que incide o art. 10 da Lei n. 10.666/06 - de fixar-se por Lei formal uma alíquota básica e a partir dela permitir ao Executivo operar (ou disciplinar a operação de) acréscimos ou decréscimos limitados aos patamares da Lei - foi necessário que a Constituição expressamente excepcionasse os respectivos casos, precisamente como fez em seu art. 153, § 1º.

Fosse convicção do constituinte que a delegação respeita a legalidade tributária em relação a todos os tributos, não teria editado dispositivo que explicitasse sua ressalva, e só o fez em relação aos tributos com típicos efeitos extrafiscais e que, por isso mesmo, estão a exigir pronta intervenção estatal no dinamismo das operações comerciais que lhe são ínsitas.

Assim, o simples estabelecimento de limites de flutuação da alíquota por lei ordinária não é suficiente para atender a tipicidade fechada exigida pela ordem constitucional vigente, eis que aqui não se pode dizer que o Executivo não cria as alíquotas e apenas as altera dentro de parâmetros previamente traçados pelo legislador, eis que o ato de fixá-la em relação aos contribuintes, ainda que com o uso do FAP, importa efetivamente em criá-la, e fazê-lo em amplo espectro de liberdade, incompatível com o princípio ora em comento.

Com efeito, examinando caso análogo referente à validade da delegação efetuada pelo art. 3º do Decreto-Lei n. 1.712/79 a órgão administrativo para o estabelecimento de alíquota de contribuição ao IAA, ainda que sob os limites que estipulava, frente ao princípio da

legalidade estrita previsto na Carta de 1988, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

Contribuição devida ao Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 158.208, reconheceu a constitucionalidade, em face da Constituição de 1967 e da Emenda Constitucional nº 1/69, da contribuição instituída em favor do IAA pelo Decreto-Lei 308/67, alterado pelos Decretos-Leis 1.712/79 e 1.952/82. - De outra parte, ao julgar o RE 214.206, esse mesmo Plenário não só afastou, com relação a essa contribuição, a alegação de ofensa ao artigo 149 da Constituição de 1988, mas também a entendeu recebida por esta em consonância com o disposto no artigo 34, § 5º, do ADCT, só se tendo por incompatível com a referida Carta Magna a possibilidade de a alíquota dessa contribuição variar ou ser fixada por autoridade administrativa, dado o princípio da legalidade. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, RExt 238.166/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, 05/06/2001) (Grifou-se)

No ponto, conclusão idêntica foi extraída pelo STF na análise da delegação ao Executivo da competência para fixação e alteração da alíquota da contribuição do salário-educação, ainda que condicionada à vinculação à variação do custo atuarial do ensino de primeiro grau, na forma do art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.422/75, inferindo que, malgrado se o permitisse na vigência da EC 1/69, não mais se o concebe sob o pálio da CF/88:

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.º 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.º, E 178, E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.º, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias. O art. 178 da Carta pretérita, por outro lado, nada mais fez do que conferir natureza constitucional à contribuição, tal qual se achava instituída pela Lei n.º 4.440/64, cuja estipulação do respectivo quantum debeatur por meio do sistema de compensação do custo atuarial não poderia ser cumprida senão por meio de levantamentos feitos por agentes da Administração, donde a fixação da alíquota haver ficado a cargo do Chefe do Poder Executivo. Critério que, todavia, não se revelava arbitrário, porque sujeito à observância de condições e limites previstos em lei. A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa - e, portanto, constitucionalizado -, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2.º do seu art. 1.º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido. (STF, RExt 290.079/SC, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, 17/10/2001)

O estabelecimento exato do valor do tributo, na hipótese vertente, embora realmente encontre em lei formal apontamento de demarcação máxima e mínima quanto à alíquota, está afinal sujeita a manifestação do alvedrio do Executivo, ora materializado no caso concreto pelo art. 202-A do Decreto n. 3.048/99 e Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS, que aviam a metodologia de cálculo do FAP, conforme critérios que manifestam

critérios que, a pretexto de técnicos, concentram na administração a eleição da própria base de cálculo.

Se no caso tais normas infralegais o fizeram com maior ou menor apuro, justiça tributária, vinculação a elementos objetivos, respeito ao equilíbrio atuarial etc., tais aspectos refogem à presente análise, conforme já advertido, eis que prejudicados por óbice precedente, qual seja, o impedimento de se relegar a regulamento expedido pela Administração, no caso em substituição ao legislador, a definição da metodologia de fixação da alíquota do tributo.

Não se cogita aqui de óbice fundado na exorbitância do poder regulamentar, visto que nada indica que as normas infralegais em exame atuaram em excesso aos padrões expressamente delegados pela Lei aludida, inovando na ordem jurídica.

Nem tampouco se diz que dita Lei, ao cometer atribuição a regulamento sob determinadas condições, haja infringido a vedação constitucional genérica à delegação pura do Legislativo ao Executivo.

Cuida-se aqui de coisa distinta: de se haver verificado que o exercício da delegação, mediante edição de norma hierarquicamente inferior à Lei em sentido estrito, ao atuar no estabelecimento da efetiva alíquota aplicável ao tributo em questão, invadiu o campo da reserva absoluta de Lei ordinária, incidente especificamente na seara tributária por força de regra constitucional. Ou seja, a Lei delegou, mesmo que não de forma pura e ainda que estipulando limites, o que não podia.

Efetivamente, o que caracteriza a legalidade tributária, distinguindo-a da legalidade geral, é exatamente seu caráter absoluto, de aversão a incompletudes e delegações quanto aos aspectos substanciais da geração da obrigação tributária.

O fato é que o montante do tributo, com a regulação ora objetada, não é apurável segundo critérios absolutamente fixados em Lei formal, não permitindo que o contribuinte identifique o *quantum* da exação meramente diante dos termos em que vazada a Lei ordinária instituidora, ficando na dependência da disciplina do regulamento para fazê-lo.

Trata-se de nítido desrespeito à **"... necessária completitude da lei tributária impositiva e à imprescindibilidade do estabelecimento expresso do aspecto quantitativo."** (Paulsen, op. cit. p. 195/197).

Também não há dúvida em que os termos do art. 10 da Lei n. 10.666/06, ao confiar a regulamento a elaboração de critérios que podem sujeitar o contribuinte ao recolhimento de tributo em valor até quatro vezes menor ou maior, outorga descabida margem de liberdade ao "administrador de plantão", incompatível com a ordem tributária constitucional.

De fato, bastaria composição de novo Executivo e constituição de novel Ministério para que a "metodologia" a ser aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, órgão evidentemente subordinado, passasse a, ao seu único alvedrio, alterada, passando a atribuir pesos distintos a mesmos fatores que compõem a FAP, evidenciando mais uma vez que a segurança jurídica que se busca com o princípio da legalidade estrita em favor do contribuinte mais uma vez se quebra.

A autoridade administrativa não pode ter o poder de decidir o quanto é devido, senão em absoluta vinculação - sem margem de discricionariedade - à terminante previsão em Lei, pois como tem proclamado o Supremo Tribunal Federal, é a este instrumento que, em matéria tributária, compete indicar, previamente, o *an* e o virtual *quantum debeat*.

Nesse sentido, convém referir a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a respeito, também em caso análogo:

CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA POR LEI. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. A Constituição concedeu às contribuições natureza de tributo, aplicando-lhes as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como as normas gerais de matéria tributária. A contribuição ao FUSEX tem destinação específica para custear a assistência médico-hospitalar militar, sendo cobrada compulsoriamente dos servidores militares, nos termos do artigo 75 da Lei nº 8.237/1991. Dessa forma, a fixação da alíquota dessa contribuição por meio de Instrução Normativa ou Portaria fere o princípio da legalidade tributária. A Constituição de 1988, a partir de 05/04/1989 (artigo 25 do ADCT) revogou tão-somente a delegação conferida pelo artigo 81 da Lei nº 5.787/1972 ao Chefe do Poder Executivo para fixar a alíquota da contribuição para o fundo de saúde dos militares, mantendo-se aquela fixada pelo artigo 14 do Decreto nº 92.512/1986, o qual foi recepcionado como lei ordinária. [...] (TRF4, AC 200771000004831, Primeira Turma, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira, 20/11/2007)

Acolhendo também as mesmas razões os seguintes precedentes do mesmo Tribunal: AC 596.271/SC, rel. Des. Edgard Lippmann; AC 455.719/PR, rel. Des. Alcides Vettorazzi; AMS 70.505/PR, rel. Des. João Pedro Gebran Neto; e AC 511.321/PR, rel. Des. Dirceu de Almeida Soares.

O artifício concebido nos termos expostos não pode servir a contornar os limites que o Direito a muito custo construiu, vulnerando o multissecular postulado do *nullum tributum sine lege*, oriundo da Magna Carta inglesa de 1215, informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, decorrente do preceito basilar de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II, da Constituição) e constituinte do mais importante limite aos governantes na atividade da tributação.

Voltando ao tema dos conceitos, já mencionada alhures e agora voltada especificamente ao tratamento da alíquota pelo artigo 10 da Lei 10.666/06 e o princípio da legalidade, Humberto Ávila ensina que **"No Direito Tributário, deveria prevalecer a assim chamada tipicidade estrita ou especificidade conceitual. Todas as informações que possam ser importantes para a aplicação da lei, no Direito Tributário, já devem estar compreendidas no conceito da lei. LEENEN, porém reconheceu a necessidade de uma ponderação para decidir se uma norma contém um tipo ou um conceito. A partir dessa perspectiva, ele desenvolveu uma restrição - dificilmente compreensível - para uma aplicação acrítica do Direito: se a segurança jurídica é um princípio fundamental, não é admissível uma aplicação acrítica do conceito em conformidade com o seu tipo subjacente; se ela não exerce a mesma função, deve ser efetuada, em vez de uma subsunção acrítica, uma correlação tipológica. DERZI continuou argumentando na mesma direção, sobretudo para mostrar que, no Direito Tributário, tanto 'prepondera a tendência conceitual classificatória' quanto se recorre também à 'metodologia conceitual dedutiva.' Essa 'tendência conceitual' decorreria da legalidade, da segurança jurídica, da uniformidade e praticabilidade da tributação, por um lado, e da discriminação tributária e enumeração taxativa dos tributos, por outro lado... a legalidade da tributação exige que todas as decisões essenciais e com aptidão para permanência devam ser tomadas pelo próprio Parlamento (reserva de essencialidade), mormente no campo do Direito Tributário, que diz respeito à liberdade e propriedade dos cidadãos."** (Sistema Constitucional Tributário, 2ª ed. p. 191 e 193).

É bem verdade que essa "reserva de essencialidade" volta-se apenas às questões fundamentais, pois não é crível seja o Parlamento demandado a cuidar também de detalhes, sendo essa causa de indeterminação cada vez maior no campo do direito tributário, daí se concordar com Ávila quando adverte que **"a segurança jurídica não pode ser descrita como exigência de um sistema (cerrado) de conceitos."** (op. cit.

p. 194), ocorre que a alíquota é elemento do tributo imprescindível e que joga estreitamente com a tributação, pois é o que com maior desenvoltura permite o reajuste.

Assim verificado que o art. 10 da Lei n. 10.666/06, quando não esgota a fixação de alíquota, a remete à parametrização por atos emanados do Executivo, bem como o art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, e as Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS, quando invadem o campo da reserva absoluta de Lei ordinária, desatendem o art. 150, I, da Constituição Federal, reconheço sua inconstitucionalidade em controle difuso, e o faço aqui compreendendo que a interpretação conceitual ensaiada exige uma teoria jurídica de argumentação, que, segundo Humberto Ávila, op. cit., p. 209, só merece quanto atribui prevalência **"... dentre as várias hipóteses conceituais, àquela que mais é suportada pelos princípios fundamentais do subsistema de Direito Tributário."**

Ora, face à exaustivamente mencionada tipicidade estrita constitucional, a admissão da interpretação que confira ao artigo 10 da Lei 10.666/06 o simples manejo da alíquota de 0,5% até 6%, ainda que por via indireta, não satisfaz quando é certa a funesta consequência, qual seja, de criar efetivamente uma alíquota móvel, e móvel ao sabor de ação da administração, importando imediatamente enorme insegurança jurídica no cenário tributário afeto às contribuições em tela, propiciando discussões não individualizadas quanto ao enquadramento do contribuinte, o que antes era possível com a simples possibilidade de revisão dos enquadramentos, e, conclusão que ora vaticino, importando sim em majoração de tributo, pois não é lícito imaginar que, em cenário onde se apregoa a própria falência do sistema previdenciário, não seja o órgão da própria previdência sensível a esse apelo no momento de ponderar os pesos atribuídos aos fatores componentes do FAP.

Do esposado, extraio a verossimilhança das alegações da parte autora, ao passo que o fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação se identifica nos efeitos tributários a se principiarem na data próxima de 01/01/2010, em decorrência da divulgação do FAP da autora em 30/09/2009 e da previsão do art. 202-A, § 6º, do Decreto n. 3.048/99, capazes de, majorando a tributação da folha salarial da autora, privá-la dos respectivos valores, virtualmente essenciais a seu funcionamento, ou expor-lhe às nocivas consequências da inadimplência perante o Fisco e à necessidade de futura exigência do indébito por meio da tortuosa via do art. 100 da Constituição.

Passo, final e brevemente, à apreciação do pedido de suspensão de prazo para defesa administrativa e exibição de dados, em virtude da insuficiência das informações prestadas pelo MPS a respeito dos insumos dos cálculos do FAT, cujo interesse entendo remanescer porquanto não dotado o presente provimento antecipatório de definitividade.

Identifico como fundamento de tal postulação, basicamente, a falta de acesso dos dados, considerados no cálculo do FAP, referentes às relações de empregados e benefícios da autora e das informações de todas as empresas do Brasil dentro de sua subclasse da CNAE que levam à aferição da média nacional institucionalizada de seu desempenho.

No restante, entrevejo se tratar de meras dúvidas e divergências pontuais a respeito dos elementos utilizados no cálculo, que desservem à demonstração de necessidade deste provimento em específico ou, quando muito, motivam simples esclarecimentos da demandada.

Quanto às relações de empregados e benefícios da autora, aparentemente não mais perdura a situação narrada no itens 119 e 120 de sua petição inicial, visto que a página em alusão (disponível nesta data em <http://www2.dataprev.gov.br/fap/FaqFAP.pdf>) noticia o seguinte:

(...) a Previdência Social disponibilizou, em 23 de novembro de 2009, os detalhamentos dos insumos de cálculo do Fator Acidentário de Prevenção - FAP 2009. Os detalhamentos

de registros de acidentes e doenças do trabalho e de benefícios acidentários concedidos poderão ser acessados a partir da página de consulta do FAP, de acesso restrito à empresa. Além do CNPJ e matrícula CEI, conforme o caso, a partir dos detalhamentos de registro de acidentes do trabalho é possível averiguar o Número de Identificação do Trabalhador - NIT, a data de nascimento, a data do acidente, a data de emissão da Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT e o seu número. Nos detalhamentos de registros de doenças do trabalho encontra-se o NIT, a data de nascimento, o número do benefício e sua espécie. Nos detalhamentos de benefícios acidentários são informados o NIT, a data de nascimento, o valor, a data do início e da cessação, número e espécie do benefício.

Quanto às informações de todas as empresas do Brasil dentro de sua subclasse da CNAE, vislumbro o descabimento da pretensão, visto que, a par de sua impraticabilidade, tal qual fossem as de toda a população brasileira para se averiguar a acurácia da tábua de mortalidade construída pelo IBGE, afigura-se-me tratar a média nacional divulgada pelo MPS de consolidado índice estatístico de cunho institucional, presumidamente hígido, bastante por si só e derivado de portentosa base de dados, cujos insumos específicos, ademais, equivalem a dados privativos de outrem acobertados pelo sigilo assegurado pelo art. 5º, X e XII, da Lei Fundamental.

Assim sendo, não vislumbro, a princípio, cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados pelo art. 5º, LV, do Estatuto Maior.

Ante o exposto, defiro parcialmente a antecipação dos efeitos da tutela para suspender a aplicação do FAP às alíquotas do RAT, de modo a restaurar-se a aplicabilidade do art. 22, II, da Lei n. 8.212/91 conforme sua extensão original, nos termos da fundamentação.

Intimem-se e cite-se.

Florianópolis, 03 de dezembro de 2009.

Cláudio Roberto da Silva
Juiz Federal Substituto na Titularidade Plena

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2009.72.00.014352-0/SC

D.E.

Publicado em 11/01/2010

IMPETRANTE : ONDREPSB LIMPEZA E SERVICOS ESPECIAIS LTDA /
ADVOGADO : CESAR LUIZ PASOLD JUNIOR
IMPETRADO : CHEFE DO SETOR DE ARRECADAÇÃO DA RECEITA
FEDERAL DO BRASIL EM SANTA CATARINA

DECISÃO (LIMINAR/ANTECIPAÇÃO DA TUTELA)

Trata-se de ação mandamental em por meio, em síntese, a impetrante questiona a flexibilização da alíquota da contribuição social da empresa para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), tudo a partir do art. 10 da Lei n. 10.666/03, regulamentado no art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, e das Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do Conselho Nacional da Previdência Social - CNPS quando instituiu o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), entendendo ofendido o princípio da legalidade estrita incidente no Direito Tributário brasileiro, além das inúmeras outras considerações de direito que expõe em inicial.

Formula os pedidos de fls. 30, liminarmente e *inaudita altera parte*, com sua final confirmação para suspender a aplicação do Fator Acidentário de Prevenção incidente sobre a alíquota RAT.

Trouxe procuração e documentos (fls. 32/365).

**É o relatório,
Decido:**

Para esta fase, onde característico o juízo provisório, não me animo afastar as considerações já realizadas quando do deferimento de antecipação de tutela na ação ordinária 2009.72.00.013653-9, que ora reproduzo, por pertinentes:

"Mirando a propositura de sistemática de obtenção de alíquota nos termos da Lei 10.666/03, remete o autor, fundamentalmente, ao tema do princípio da legalidade estrita quanto à alíquota da contribuição previdenciária vocacionada ao financiamento do acidente de trabalho considerando que o legislador delega à administração, nos termos de Regulamento e através do Conselho Nacional de Previdência Social, a efetiva concretização de sistemática de cálculo própria, a considerar diversas variáveis, todas tendentes, inobstante, a dimensionar a própria alíquota, fixada em uma escala móvel que, referida à alíquota anterior, de 1%, 2% ou 3%, pode importar em sua redução pela metade ou aumento pelo dobro.

A questão de fundo não é necessariamente nova, pois com a edição da Lei 9.528/97, que alterou a Lei 8.212/91, também com inequívoca intenção de incentivar a política de prevenção de acidentes nas empresas, certo que o atual modelo de constituição de Comissões Internas de Prevenção a Acidentes do Trabalho (CIPA's) é modelo cuidado na Portaria nº 3.214/78 e traz apenas orientações de caráter administrativo, não tributário, foi relegado aos decretos o próprio enquadramento das empresas em face de estatísticas de acidentes de trabalho, como constou no artigo 22, § 3º.

Com os mesmos argumentos de mérito ora utilizados Roque Antônio Carrazza então questionou a fixação de alíquotas por meio de Decreto, considerando inválido o expediente (conferir: A Contribuição Denominada 'Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT)' - Sua Natureza Tributária - Alíquotas Majoradas por Meio de Decreto - Inviabilidade - Questões Conexas, in Revista de Direito Tributário, nº 70/51).

Entendendo oportuno ao enfrentamento completo da presente questão originada a partir da Lei 10.666, reproduzo o que à época decidi:

"A Constituição Federal, no art. 7º, XXVIII, dispõe sobre o seguro de acidentes do trabalho, nos seguintes termos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

XXVIII- seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

A contribuição destinada ao financiamento da complementação por Acidentes do Trabalho - SAT, após a Constituição Federal, foi regulada, inicialmente, de modo uniforme para todas as empresas, pelo art. 3º, II, da Lei nº 7.787, de 1989, que estabeleceu a alíquota de 2% (dois por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos.

Posteriormente, a Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991, disciplinou a matéria em seu art. 22, II, fixando alíquotas distintas, entre 1% e 3%, aplicáveis segundo a classificação dos riscos de acidente de trabalho apresentados pela atividade preponderante da empresa.

Com a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, que deu nova redação ao art. 22, II, da Lei nº 8.212, a contribuição passou a ser destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, de acordo como dispusesse o regulamento, mantidos os percentuais já fixados.

Por último, houve nova modificação na redação do art. 22, II, da Lei nº 8.212, procedida pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, nos seguintes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23 é de: (...)

II- para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1 % (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;**
- b) 2 % (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;**
- c) 3 % (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.**

A regulamentação do art. 22, II, da Lei nº 8.212, ocorreu, sucessivamente, por meio dos Decretos nº 356, de 7 de dezembro de 1991, nº 612, de 21 de julho de 1992, nº 2.173, de 5 de março de 1997, e, por último, pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, atualmente em vigor, que, no art. 202, §§ 3º, 4º e 5º, estabelece:

§ 3º. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º. A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Riscos, prevista no Anexo V.

§ 5º. O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º. Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos. (...)"

Esse o quadro normativo em que tem fundamento a exigibilidade da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho.

Impender analisar, ainda, a legalidade dos critérios legais para a exigência do Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT.

O tributo, em face do princípio da legalidade, deve estar completamente caracterizado na norma jurídica tributária. Bernardo Ribeiro de Moraes assim a definiu (in *Compêndio de Direito Tributário*, primeiro volume, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996): **"é idêntica a qualquer outra norma jurídica levando em conta a sua estrutura lógica: deve possuir uma 'hipótese de incidência', ou preceito, juízo hipotético que enlaça uma conduta humana com fatos suscetíveis de acarretar certas conseqüências jurídicas; e um 'mandamento', ou comando, produtor da conseqüência jurídica. O traço característico e típico tributário da norma jurídica se encontra justamente nesses dois elementos, que devem ter conteúdos específicos, próprios."**

Roque Antonio Carrazza (in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995) esclareceu o assunto nos seguintes termos: **"Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (Tatbestand), o que implica em tipicidade (Typizität). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei."**

O que os decretos não podem disciplinar, portanto, são as matérias compreendidas no âmbito da reserva legal, das quais são exemplos as

relacionadas no art. 97 do CTN; fora daí, não havendo contrariedade à lei, podem explicar textos e estabelecer meios para o cumprimento das disposições legais.

No presente caso, a Lei 8.212, de 1991, ao dispor sobre a contribuição para o SAT, no art. 22, II, definiu o sujeito passivo da contribuição (empresa), sua base de cálculo (total das remunerações pagas ou creditadas ao segurados) e as alíquotas (de 1% a 3%), variáveis em virtude da atividade preponderante da empresa, ou seja, definiu os elementos essenciais à criação do tributo.

O fato do legislador não haver conceituado atividade preponderante, nem haver definido o enquadramento das empresas em um dos três graus de risco, não fere o princípio da legalidade, pois tal classificação depende de critério técnico e, conforme determinação do próprio legislador, deverá ser realizada com base nas estatísticas de acidentes do trabalho (§3º do art. 22 da Lei nº 8.212).

O conceito de atividade preponderante, desde a edição da Lei nº 8.212, esteve contido em diversos decretos.

Inicialmente, o Decreto nº 356, de 7 de dezembro de 1991, estabeleceu, no § 1º do art. 26, que preponderante é **"a atividade econômica autônoma que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na empresa ou estabelecimento a ela equiparado."**

Depois, o Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992, passou a regulamentar a matéria, dispondo, nos termos do § 1º, do art. 26, que preponderante é **"a atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes."**

Com o Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997, que revogou o Decreto nº 612, o enquadramento deixou de ser feito com base nos estabelecimentos, passando a levar em consideração, para a definição de atividade preponderante, a atividade do maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes, conforme estabeleceu o § 1º do art. 26: **"Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes"**.

Por último, foi editado o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o qual repetiu, no art. 202, § 3º, o conceito precedente (dado no Decreto nº 2.173), apenas com a supressão da referência feita aos médicos-residentes.

A norma regulamentar que associa a atividade preponderante da empresa à atividade que ocupa o maior número de segurados empregados e avulsos não excede a disposição contida no art. 22 da Lei nº 8.212.

Não fazendo distinção por estabelecimento, encontra-se, inclusive, mais consentânea ao critério legalmente fixado para a aplicação das alíquotas, que é o de ter por referência o que sobressai como atividade na empresa como um todo e não o que prevalece em qualquer uma de suas partes.

A propósito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 171.526-MG (publ. em 29.11.99), de que foi

Relator o Ministro Garcia Vieira, manifestou-se nesse sentido, para apreciar situação sob a vigência do Decreto nº 83.081/79. É extrato do voto: **"Ora, a recorrida tem como atividade preponderante a construção civil, que é enquadrada como de risco grave (anexo I do citado Decreto), estando sujeita a contribuições referentes a acidente do trabalho, de 2,5% incidentes sobre os valores dos salários de contribuição dos segurados empregados, inclusive com referência ao pessoal que trabalha nos seus escritórios."** (destaquei).

De acordo, então, com o art. 40, § 2º, do Regulamento de Custeio da Previdência Social, considerava-se atividade preponderante, como atualmente, **"a que ocupa o maior número de segurados"**.

Sobre o papel do decreto em matéria tributária, ensina Alberto Xavier que: **"... concordamos em que o Direito Constitucional brasileiro apenas acolhe a figura do regulamento de execução (secundum legem), não admitindo os chamados regulamentos independentes ou autônomos (praeter legem). Mas não vamos ao ponto de entender que a reserva de lei... imponha limites tão estreitos à 'execução' regulamentar das leis que lhes vede qualquer capacidade inovadora no que tange à criação de deveres e obrigações. 'Execução' não é necessariamente 'reprodução'"** (Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo, ed. RT, 1978, p. 29/30).

No caso, o artigo 22, II, da Lei 8.212/91 encarregou-se de identificar o sujeito passivo, a base de cálculo e as alíquotas, sendo que os critérios da hipótese de incidência determináveis por decretos nada mais são do que manifestação normativa válida, posto que genéricas, sendo que a preponderância da atividade, maior número de empregados sujeitos às condições especiais ou mesmo o número de estabelecimento, todos são critérios normativos aceitos.

Também não se pode alegar que a alteração do critério para enquadramento das empresas, promovida pelo Decreto nº 2.173, que deixou de considerar o número de empregados por estabelecimento, para considerar apenas o número de empregados na empresa, feriu o princípio da igualdade.

Como anota Hugo de Brito Machado (in.: Curso de Direito Tributário, 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 30): **"O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais."**

No presente caso, não havendo distinção no tratamento, pela entidade tributante, dos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, não se verifica ofensa ao princípio da igualdade. Neste sentido, manifestou-se a Juíza Vânia Back de Almeida, em decisão no Agravo de Instrumento nº 1999.04.01.098396-6-PR: **"No mais, não vislumbro malferimento ao princípio da isonomia. A Lei nº 8.212/91 e o Decreto nº 2.173/97 adequaram a contribuição ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, pois a empresa que apresentar maior risco de acidente de trabalho, pagará a contribuição com a alíquota maior."**

Não existe, portanto, violação do princípio da reserva absoluta da lei na exigência da contribuição ao seguro de acidente do trabalho, bem como na cobrança de alíquotas diferenciadas, as quais encontram-se previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212, e variam de acordo com o grau de risco da atividade preponderante da empresa, uma vez que a conceituação de atividade preponderante não constitui aspecto substancial da hipótese de incidência do tributo.

A propósito, este é o entendimento da 1ª Turma e da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de que são exemplos os seguintes acórdãos:

Contribuição para o Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT. Princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva. Desnecessidade de Lei Complementar. Não exorbitância de poderes pelos Decretos. Lei nº 8.212/91, art. 22 e Decreto nº 2.173/97, art. 26. Inovação no pedido. Não é necessária lei complementar para a exigência do SAT, tendo em vista que não houve criação de contribuição nova, pois já havia previsão constitucional.

Tampouco houve ofensa ao princípio da legalidade, porque todos os elementos essenciais do tributo foram previstos na lei.

Os decretos regulamentadores não exorbitam seu poder, mas apenas complementaram norma em branco, que são os conceitos de atividade preponderante e risco leve, médio ou grave, sem ofensa ao princípio da isonomia.

É defeso postular em apelação pedido não ventilado na inicial - inovação no pedido." (AC nº 1999.04.01.118976-5-RS, Rel. Juíza Vânia Hack de Almeida, 1ª T., unân., julg. em 21.3.2000; publ. em 12.4.2000).

Contribuição para o Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT. Princípio da reserva legal. Proporcionalidade. Atividade preponderante.

O artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, fixou a alíquota e a base de cálculo da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT, satisfazendo ao princípio da reserva legal (CTN, art. 97).

O princípio da estrita legalidade diz respeito ao fato gerador, alíquota e base de cálculo, nada mais.

Sendo o SAT uma espécie de tributo, e tendo em conta que cada estabelecimento de determinada empresa pode apresentar um grau de risco distinto do outro, há que se apurar o risco da atividade, a atividade preponderante, em cada um dos estabelecimentos, assim caracterizados por possuírem CGC próprio e distinto dos demais setores da empresa." (AMS nº 1999.04.01.087598-7-RS, Rel. Juiz Vilson Darós, 2ª T., maioria, julg. em 10.2.2000; publ. em 12.4.2000)

No RE 343.446/SC, na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela possibilidade de cometer-se a regulamento a complementação dos conceitos de grau de risco leve, médio ou grave para fins de enquadramento dos contribuintes do SAT nas hipóteses de aplicação das alíquotas diferenciadas previstas na Lei n. 8.212/91, art. 22, II.

Considerou o Supremo Tribunal que teria havido a satisfatória e terminante fixação por lei da base de cálculo e alíquotas, impassíveis de qualquer modulação, tendo apenas deixado ao cuidado de regulamentação o conceito aberto de atividade preponderante, dependente que nesse contexto é a aplicação da lei da aferição de dados e elementos.

Também Leandro Paulsen (in *Direito Tributário*, 8ª ed. p. 198), ensina que **"Não há impedimento à utilização de conceitos jurídicos indeterminados (todos os conceitos são mais ou menos indeterminados) e de normas em branco na instituição de tributos. Há de se compatibilizar isso, contudo, com a necessária determinabilidade da norma tributária impositiva, que exige, não apenas a completitude da norma, mas também densidade normativa suficiente à identificação de seus diversos aspectos, de modo que a utilização de tais expedientes não implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo."**

Se a partir daquela realidade normativa se considerou que os decretos não haviam desbordado de seus limites foi porque se considerou que a própria base-de-cálculo se desenhava já na própria Lei, ainda que com a utilização do termo jurídico indeterminado, vez que todo vocábulo jurídico é passível de um núcleo de determinação e órbitas de indeterminação.

O tema da linguagem e sua purificação é essencial à pesquisa científica, como ensina Giapichelli, em seu *Studi Sulla Teoria Generali Del Diritto*, 1955, p. 37; Eros Roberto Grau, em seu *Conceitos e Normas Jurídicas*, 1988, p. 64 e seguintes; ou, na formulação de Rolf Wank, **"O legislador tem ampla liberdade na escolha dos conceitos. Restrições advêm-lhe, no entanto, da língua, da lógica e do sistema jurídico bem como dos princípios genéricos de instituição de normas, como a praticabilidade e a efetividade."** (in *Die Juristische Begriffsbildung*, 1985, p. 6) não passando despercebido ao Supremo Tribunal Federal que o legislador não escapa dos limites conceituais utilizados pela Constituição Federal, por outras leis de maior estatura e pelos próprios limites dados pela ciência jurídica, que consagra em determinados vocábulos o sentido que a doutrina e jurisprudência apuraram em séculos de árduo trabalho intelectual.

Na seara dos tributos o tema é ainda mais palpitante em face da regra insculpida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

É verdade que há então uma ampla "discrecionabilidade" do Legislativo, limitada em primeira vista unicamente pela Constituição Federal. Porém, em se tratando de competência tributária, onde preocupou-se a Constituição em traçar um "sistema constitucional tributário" exatamente para definitivamente barrar os avanços do Estado, impedindo-lhe arroubos de autoritarismo e equiparação de contribuinte a súdito, requer-se mais quanto à utilização dos vocábulos.

Alfredo Augusto Becker, em seu Teoria Geral do Direito Tributário, op. cit. p. 279, ao tratar da liberdade do legislador em estruturar a regra jurídica tributária impositiva, constata que **"Esta liberdade do legislador pode, no plano filosófico-financeiro, ser fonte de gritantes injustiças: entretanto a injustiça não tem influência no tocante à validade (juridicidade) da regra jurídica. A regra jurídica injusta incide e irradia efeitos jurídicos com fenomenologia jurídica idêntica à da regra jurídica justa. Os efeitos jurídicos daquela exigem a mesma respeitabilidade jurídica que os desta."**

Se preservada a opção político-fiscal na instituição dos tributos, o Supremo Tribunal Federal, ao que consta, não vem descurando do seu dever de controlar a própria utilização de conceitos legais, inclusive para contrabalançar, no seu papel de preservador da Constituição, o evidente poderio de instituir tributos, o que avulta absolutamente necessário, inclusive porque Direito é fenomenologia ligada, antes de tudo, à linguagem (ver Perelmann).

É exemplo desse salutar controle o RE 166.772-9/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJU 16/12/94, p. 34.896, onde deixou o relator consignado que **"Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se de colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais."**

É sob essa ótica que a Lei 10.666/03 deve ser apreciada, e, desde já, vejo que no caso concreto, distintamente daquele meu julgamento anterior e da decisão do STF no RE 343.446/SC, a Lei Ordinária em referência, ao delegar fixação **alíquota** à fórmula variável de contribuinte para contribuinte, fixando-lhe tão-somente parâmetros máximos e mínimos que os localiza na amplo espectro entre 0,5% e 6%, abriu o ensejo para, a partir da utilização de termos jurídicos extremamente abertos, permitir que a imposição tributária advenha de ato administrativo, e não legislativo, conferindo ao fisco o poder de majorar verdadeiramente tributo por ação administrativa, e, com isso, ferindo de morte o artigo 150, I, da Constituição Federal.

É o que passo a demonstrar.

Diz o art. 10 da Lei n. 10.666/03:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. (Grifou-se)

Observo que a norma legal em enfoque realiza estipulação efetiva de limites máximo e mínimo para flutuação da alíquota real a ser aplicada, a situar-se derradeiramente entre 0,5 e 6%, sobre a base de cálculo do tributo em comento.

Com efeito, não se pode dizer que seu texto, ao se limitar a reproduzir a fixação dos percentuais referencias de 1%, 2% e 3%, bem como determinar os índices máximos de seu aumento ou redução, cumpriu de forma esgotante a previsão do estabelecimento da alíquota efetiva a ser arcada por cada contribuinte.

Para tal precisa fixação, como aponta de forma translúcida a redação do dispositivo, valeu-se a lei de remessa a normas regulamentares.

No cumprimento dessa regulamentação, veio o art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, dispor o seguinte:

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota.

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente.

§ 3º (Revogado)

§ 4º Os índices de frequência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, levando-se em conta:

I - para o índice de frequência, os registros de acidentes e doenças do trabalho informados ao INSS por meio de Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT e de benefícios acidentários estabelecidos por nexos técnicos pela perícia médica do INSS, ainda que sem CAT a eles vinculados;

II - para o índice de gravidade, todos os casos de auxílio-doença, auxílio-acidente, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, todos de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, como segue:

a) pensão por morte: peso de cinquenta por cento;

b) aposentadoria por invalidez: peso de trinta por cento; e

c) auxílio-doença e auxílio-acidente: peso de dez por cento para cada um; e

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social, apurados da seguinte forma:

a) nos casos de auxílio-doença, com base no tempo de afastamento do trabalhador, em meses e fração de mês; e

b) nos casos de morte ou de invalidez, parcial ou total, mediante projeção da expectativa de sobrevida do segurado, na data de início do benefício, a partir da tábua de mortalidade construída pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE para toda a população brasileira, considerando-se a média nacional única para ambos os sexos.

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse.

§ 6º (Revogado)

§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados.

§ 8º Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição.

§ 9º Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008.

§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP.

Por sua vez, incumbiram-se as Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS de estabelecer complexa metodologia, definindo a sistemática, parâmetros e critérios para o cálculo e aplicação dos índices de frequência, da gravidade, do custo, tal qual do próprio FAP.

Em primeira análise, parece que a regulamentação em apreço conteve-se nas raias traçadas pelo art. 10 da Lei n. 10.666/06, apenas remetendo à fórmula FAP o instrumento de obtenção do estreitamento ou alargamento da alíquota anteriormente fixada, porém, ao fazê-lo, na verdade conferiu ao administrador a possibilidade de ampliar ou reduzir a alíquota, elemento substancial para a formação da relação jurídica tributária e que é reservada à Lei.

A instituição de elemento extra, nominado FAP, para viabilizar a progressividade das alíquotas da contribuição social em comento, na forma de coeficiente a ser multiplicado por suas alíquotas básicas, para somente então ter-se a efetiva a ser aplicada sobre a base de cálculo do tributo, não desnatura seu caráter de fator integrante do conceito de alíquota - esta sendo a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensível do fato gerador e o tributo correspondente. Em outras palavras, o FAP é determinante da alíquota efetiva, enquanto critério para mensuração do tributo, e nesse passo compõe a matriz tributária.

Geraldo Ataliba, em seu Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed., 6ª tiragem, fls. 103, após remeter ao magistério de Alfredo A. Becker, para quem, a alíquota "... será aplicada somente depois que o fato escolhido para base de cálculo, sob a ação do método de conversão, transfigurou-se em cifra,

de modo que a alíquota sempre representa uma parcela deste fato já transfigurado em cifra e não daquele outro fato que condicionou a variação da alíquota.", conclui que **"a base calculada é uma grandeza ínsita à coisa tributada, que o legislador qualifica em esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base impositiva, permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária."**, daí que **"... só a base impositiva não é suficiente para a determinação in concreto do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária."**, o que torna explícito que a alíquota é sim integrante do núcleo do tributo, importando, eventualmente, aumento de tributo, por isso que incidente o artigo 150, I, da Constituição Federal, o qual cuidou de limitar o poder de tributar do Estado

Necessária a observância do disposto no art. 150, I, da Constituição Federal, que veda ao Fisco exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, limitação também do art. 146, II, da mesma Carta e do art. 97 do Código Tributário Nacional, que por seu turno, no que interessa ao caso em tela, dispõe ser a lei, em sentido próprio e restrito, o único instrumento jurídico passível de edição para estabelecer, em seu inciso: **"(...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo"**, ressalvadas as específicas exceções ao princípio da legalidade veiculadas pela Constituição (arts. 153, § 1º, 155, § 4º, IV, e 177, § 4º, I, "b").

Trata-se do princípio da estrita legalidade tributária, a respeito de cujo alcance vale a pena novamente residir em Hugo de Brito Machado, que, no seu Curso de Direito Tributário, 29. ed., p. 82/88, assim ensina: **"Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. Por isto mesmo, o art. 97 do CTN fez a explicitação do princípio da legalidade, afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir. Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação. Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei. (...)**

A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento das disposições das leis. Meios e formas que tenham, realmente, caráter meramente instrumental. Todos os elementos essenciais na formação da relação jurídica tributária devem estar na lei. Nenhum pode ser posto, acrescentado ou modificado pelo regulamento."

Aliás, fácil entender por que é assim.

O princípio da legalidade existe para limitar o poder de tributar, e essa limitação é feita exatamente pela divisão de Poderes. O Legislativo dispõe, estabelece, prescreve; o Executivo apenas executa. Assim, a Administração

Tributária não tem atribuição para estabelecer o valor do tributo, valendo sempre recordar Becker quando ensina que Lei cria tributo e administrador o executa, ou seja, exige-lhe através da típica função de aplicar a Lei de ofício, estando aqui a matriz do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Todos os elementos necessários para esse fim devem estar na lei.

Contribui ainda para a completa compreensão da dimensão da disciplina imposta pelo postulado a leitura do escólio de Luciano Amaro, em seu *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed., p. 112-113, para quem **"O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "A" irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. (...)**

Por isso não tem a autoridade administrativa o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido e quanto é devido. [...]

Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo (...) os critérios de quantificação (medida) do tributo. (...)

À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de fechada ou cerrada, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz 'o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto contenham e apenas se contenham na lei'. Na lição de Yonne Dalácio de Oliveira, 'o que põe em relevo o caráter do tipo cerrado é a sua limitação precisa, o que se obtém, como no conceito abstrato, por meio da determinação exaustiva de suas características consideradas sempre necessárias'.

Paulo Barros Carvalho, no *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., p. 48, diz: **"Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas,**

como no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica."

Também Leandro Paulsen (in Direito Tributário, 8. ed., p. 194): "Não há possibilidade de delegação da competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações através das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo. Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento que tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos intra legem.

A mitigação aludida ao princípio da legalidade tributária diz respeito apenas aos impostos de importação e exportação, IPI, IOF e ICMS e CIDE sobre combustíveis, na forma dos arts. 153, § 1º, 155, § 4º, IV, e 177, § 4º, I, "b", da Constituição.

Ainda nesses casos, tais tributos não se livram da completa incidência do axioma em destaque, mas apenas podem, em certas condições e dentro dos limites estabelecidos em lei, ter suas alíquotas modificadas por ato normativo infralegal.

Imperioso observar que a contribuição social em trato não figura dentre tais exceções a que se permite a atenuação à exigência de lei para definição da alíquota, pois que se originam do artigo 195, I, da Constituição Federal e são, evidentemente, contribuições de seguridade social, como bem as posicionou o STF no julgamento do RE nº 138.284/CE.

Nesse contexto, desponta que a validade da remessa da tarefa de fixar a alíquota efetiva da contribuição de seguridade social a ato do Executivo dependeria previsão excepcional no bojo da Constituição, previsão inexistente, todavia.

Tampouco se pode dizer que a Lei n. 10.666/06, em seu art. 10, foi bastante em cumprir a missão da necessária veiculação da alíquota do tributo por meio da mera estipulação de balizas máxima e mínima dentro das quais há de vaguear o percentual efetivo - ficando este ao sabor dos critérios porventura adotados pelo administrador.

O rigor do princípio constitucional da legalidade estrita em Direito Tributário é tal que, para ser autorizada a exata mesma prática em que incide o art. 10 da Lei n. 10.666/06 - de fixar-se por Lei formal uma alíquota básica e a partir dela permitir ao Executivo operar (ou disciplinar a operação de) acréscimos ou decréscimos limitados aos patamares da Lei - foi necessário que a Constituição expressamente excepcionasse os respectivos casos, precisamente como fez em seu art. 153, § 1º.

Fosse convicção do constituinte que a delegação respeita a legalidade tributária em relação a todos os tributos, não teria editado dispositivo que explicitasse sua ressalva, e só o fez em relação aos tributos com típicos efeitos extrafiscais e que, por isso mesmo, estão a exigir pronta intervenção estatal no dinamismo das operações comerciais que lhe são ínsitas.

Assim, o simples estabelecimento de limites de flutuação da alíquota por lei ordinária não é suficiente para atender a tipicidade fechada exigida pela ordem constitucional vigente, eis que aqui não se pode dizer que o Executivo não cria as alíquotas e apenas as altera dentro de parâmetros previamente traçados pelo legislador, eis que o ato de fixá-la em relação aos contribuintes, ainda que com o uso do FAP, importa efetivamente em criá-la, e fazê-lo em amplo espectro de liberdade, incompatível com o princípio ora em comento.

Com efeito, examinando caso análogo referente à validade da delegação efetuada pelo art. 3º do Decreto-Lei n. 1.712/79 a órgão administrativo para o estabelecimento de alíquota de contribuição ao IAA, ainda que sob os limites que estipulava, frente ao princípio da legalidade estrita previsto na Carta de 1988, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

Contribuição devida ao Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 158.208, reconheceu a constitucionalidade, em face da Constituição de 1967 e da Emenda Constitucional nº 1/69, da contribuição instituída em favor do IAA pelo Decreto-Lei 308/67, alterado pelos Decretos-Leis 1.712/79 e 1.952/82. - De outra parte, ao julgar o RE 214.206, esse mesmo Plenário não só afastou, com relação a essa contribuição, a alegação de ofensa ao artigo 149 da Constituição de 1988, mas também a entendeu recebida por esta em consonância com o disposto no artigo 34, § 5º, do ADCT, só se tendo por incompatível com a referida Carta Magna a possibilidade de a alíquota dessa contribuição variar ou ser fixada por autoridade administrativa, dado o princípio da legalidade. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, RExt 238.166/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, 05/06/2001) (Grifou-se)

No ponto, conclusão idêntica foi extraída pelo STF na análise da delegação ao Executivo da competência para fixação e alteração da alíquota da contribuição do salário-educação, ainda que condicionada à vinculação à variação do custo atuarial do ensino de primeiro grau, na forma do art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.422/75, inferindo que, malgrado se o permitisse na vigência da EC 1/69, não mais se o concebe sob o pálio da CF/88:

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.º 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.º, E 178, E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.º, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se

encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias. O art. 178 da Carta pretérita, por outro lado, nada mais fez do que conferir natureza constitucional à contribuição, tal qual se achava instituída pela Lei n.º 4.440/64, cuja estipulação do respectivo quantum debeatur por meio do sistema de compensação do custo atuarial não poderia ser cumprida senão por meio de levantamentos feitos por agentes da Administração, donde a fixação da alíquota haver ficado a cargo do Chefe do Poder Executivo. Critério que, todavia, não se revelava arbitrário, porque sujeito à observância de condições e limites previstos em lei. A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa - e, portanto, constitucionalizado -, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2.º do seu art. 1.º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido. (STF, RExt 290.079/SC, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, 17/10/2001)

O estabelecimento exato do valor do tributo, na hipótese vertente, embora realmente encontre em lei formal apontamento de demarcação máxima e mínima quanto à alíquota, está afinal sujeita a manifestação do alvedrio do Executivo, ora materializado no caso concreto pelo art. 202-A do Decreto n. 3.048/99 e Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS, que aviam a metodologia de cálculo do FAP, conforme critérios que manifestam critérios que, a pretexto de técnicos, concentram na administração a eleição da própria base de cálculo.

Se no caso tais normas infralegais o fizeram com maior ou menor apuro, justiça tributária, vinculação a elementos objetivos, respeito ao equilíbrio atuarial etc., tais aspectos refogem à presente análise, conforme já advertido, eis que prejudicados por óbice precedente, qual seja, o impedimento de se relegar a regulamento expedido pela Administração, no caso em substituição ao legislador, a definição da metodologia de fixação da alíquota do tributo.

Não se cogita aqui de óbice fundado na exorbitância do poder regulamentar, visto que nada indica que as normas infralegais em exame atuaram em excesso aos padrões expressamente delegados pela Lei aludida, inovando na ordem jurídica.

Nem tampouco se diz que dita Lei, ao cometer atribuição a regulamento sob determinadas condições, haja infringido a vedação constitucional genérica à delegação pura do Legislativo ao Executivo.

Cuida-se aqui de coisa distinta: de se haver verificado que o exercício da delegação, mediante edição de norma hierarquicamente inferior à Lei em sentido estrito, ao atuar no estabelecimento da efetiva alíquota aplicável ao tributo em questão, invadiu o campo da reserva absoluta de Lei ordinária, incidente especificamente na seara tributária por força de regra constitucional. Ou seja, a Lei

delegou, mesmo que não de forma pura e ainda que estipulando limites, o que não podia.

Efetivamente, o que caracteriza a legalidade tributária, distinguindo-a da legalidade geral, é exatamente seu caráter absoluto, de aversão a incompletudes e delegações quanto aos aspectos substanciais da geração da obrigação tributária.

O fato é que o montante do tributo, com a regulação ora objetada, não é apurável segundo critérios absolutamente fixados em Lei formal, não permitindo que o contribuinte identifique o quantum da exação meramente diante dos termos em que vazada a Lei ordinária instituidora, ficando na dependência da disciplina do regulamento para fazê-lo.

Trata-se de nítido desrespeito à **"... necessária completitude da lei tributária impositiva e à imprescindibilidade do estabelecimento expresso do aspecto quantitativo."** (Paulsen, op. cit. p. 195/197).

Também não há dúvida em que os termos do art. 10 da Lei n. 10.666/06, ao confiar a regulamento a elaboração de critérios que podem sujeitar o contribuinte ao recolhimento de tributo em valor até quatro vezes menor ou maior, outorga descabida margem de liberdade ao "administrador de plantão", incompatível com a ordem tributária constitucional.

De fato, bastaria composição de novo Executivo e constituição de novel Ministério para que a "metodologia" a ser aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, órgão evidentemente subordinado, passasse a, ao seu único alvedrio, alterada, passando a atribuir pesos distintos a mesmos fatores que compõem a FAP, evidenciando mais uma vez que a segurança jurídica que se busca com o princípio da legalidade estrita em favor do contribuinte mais uma vez se quebra.

A autoridade administrativa não pode ter o poder de decidir o quanto é devido, senão em absoluta vinculação - sem margem de discricionariedade - à terminante previsão em Lei, pois como tem proclamado o Supremo Tribunal Federal, é a este instrumento que, em matéria tributária, compete indicar, previamente, o an e o virtual quantum debeatur.

Nesse sentido, convém referir a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a respeito, também em caso análogo:

CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA POR LEI. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. A Constituição concedeu às contribuições natureza de tributo, aplicando-lhes as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como as normas gerais de matéria tributária. A contribuição ao FUSEX tem destinação específica para custear a assistência médico-hospitalar militar, sendo cobrada compulsoriamente dos servidores militares, nos termos do artigo 75 da Lei nº 8.237/1991. Dessa forma, a fixação da alíquota dessa contribuição por meio de Instrução Normativa ou Portaria fere o princípio da legalidade tributária. A Constituição de 1988, a partir de 05/04/1989 (artigo 25 do ADCT) revogou tão-somente a delegação conferida pelo artigo 81 da Lei nº

5.787/1972 ao Chefe do Poder Executivo para fixar a alíquota da contribuição para o fundo de saúde dos militares, mantendo-se aquela fixada pelo artigo 14 do Decreto nº 92.512/1986, o qual foi recepcionado como lei ordinária. [...] (TRF4, AC 200771000004831, Primeira Turma, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira, 20/11/2007

Acolhendo também as mesmas razões os seguintes precedentes do mesmo Tribunal: AC 596.271/SC, rel. Des. Edgard Lippmann; AC 455.719/PR, rel. Des. Alcides Vettorazzi; AMS 70.505/PR, rel. Des. João Pedro Gebran Neto; e AC 511.321/PR, rel. Des. Dirceu de Almeida Soares.

O artifício concebido nos termos expostos não pode servir a contornar os limites que o Direito a muito custo construiu, vulnerando o multissecular postulado do *nullum tributum sine lege*, oriundo da Magna Carta inglesa de 1215, informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, decorrente do preceito basilar de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II, da Constituição) e constituinte do mais importante limite aos governantes na atividade da tributação.

Voltando ao tema dos conceitos, já mencionada alhures e agora voltada especificamente ao tratamento da alíquota pelo artigo 10 da Lei 10.666/06 e o princípio da legalidade, Humberto Ávila ensina que **"No Direito Tributário, deveria prevalecer a assim chamada tipicidade estrita ou especificidade conceitual. Todas as informações que possam ser importantes para a aplicação da lei, no Direito Tributário, já devem estar compreendidas no conceito da lei. LEENEN, porém reconheceu a necessidade de uma ponderação para decidir se uma norma contém um tipo ou um conceito. A partir dessa perspectiva, ele desenvolveu uma restrição - dificilmente compreensível - para uma aplicação acrítica do Direito: se a segurança jurídica é um princípio fundamental, não é admissível uma aplicação acrítica do conceito em conformidade com o seu tipo subjacente; se ela não exerce a mesma função, deve ser efetuada, em vez de uma subsunção acrítica, uma correlação tipológica. DERZI continuou argumentando na mesma direção, sobretudo para mostrar que, no Direito Tributário, tanto 'prepondera a tendência conceitual classificatória' quanto se recorre também à 'metodologia conceitual dedutiva.' Essa 'tendência conceitual' decorreria da legalidade, da segurança jurídica, da uniformidade e praticabilidade da tributação, por um lado, e da discriminação tributária e enumeração taxativa dos tributos, por outro lado... a legalidade da tributação exige que todas as decisões essenciais e com aptidão para permanência devam ser tomadas pelo próprio Parlamento (reserva de essencialidade), mormente no campo do Direito Tributário, que diz respeito à liberdade e propriedade dos cidadãos."** (Sistema Constitucional Tributário, 2ª ed. p. 191 e 193).

É bem verdade que essa "reserva de essencialidade" volta-se apenas às questões fundamentais, pois não é crível seja o Parlamento demandado a cuidar também de detalhes, sendo essa causa de indeterminação cada vez maior no campo do direito tributário, daí se concordar com Ávila quando adverte que **"a segurança jurídica não pode ser descrita como exigência de um sistema (cerrado) de conceitos."** (op. cit. p. 194), ocorre que a alíquota é elemento do

tributo imprescindível e que joga estreitamente com a tributação, pois é o que com maior desenvoltura permite o reajuste.

*Assim verificado que o art. 10 da Lei n. 10.666/06, quando não esgota a fixação de alíquota, a remete à parametrização por atos emanados do Executivo, bem como o art. 202-A do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957/09, e as Resoluções n. 1.308 e 1.309/09 do CNPS, quando invadem o campo da reserva absoluta de Lei ordinária, desatendem o art. 150, I, da Constituição Federal, reconheço sua inconstitucionalidade em controle difuso, e o faço aqui compreendendo que a interpretação conceitual ensaiada exige uma teoria jurídica de argumentação, que, segundo Humberto Ávila, op. cit., p. 209, só merece quanto atribui prevalência **"... dentre as várias hipóteses conceituais, àquela que mais é suportada pelos princípios fundamentais do subsistema de Direito Tributário."***

Ora, face à exaustivamente mencionada tipicidade estrita constitucional, a admissão da interpretação que confira ao artigo 10 da Lei 10.666/06 o simples manejo da alíquota de 0,5% até 6%, ainda que por via indireta, não satisfaz quando é certa a funesta consequência, qual seja, de criar efetivamente uma alíquota móvel, e móvel ao sabor de ação da administração, importando imediatamente enorme insegurança jurídica no cenário tributário afeto às contribuições em tela, propiciando discussões não individualizadas quanto ao enquadramento do contribuinte, o que antes era possível com a simples possibilidade de revisão dos enquadramentos, e, conclusão que ora vaticino, importando sim em majoração de tributo, pois não é lícito imaginar que, em cenário onde se apregoa a própria falência do sistema previdenciário, não seja o órgão da própria previdência sensível a esse apelo no momento de ponderar os pesos atribuídos aos fatores componentes do FAP.

Do esposado, extraio a verossimilhança das alegações da parte autora, ao passo que o fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação se identifica nos efeitos tributários a se principiarem na data próxima de 01/01/2010, em decorrência da divulgação do FAP da autora em 30/09/2009 e da previsão do art. 202-A, § 6º, do Decreto n. 3.048/99, capazes de, majorando a tributação da folha salarial da autora, privá-la dos respectivos valores, virtualmente essenciais a seu funcionamento, ou expor-lhe às nocivas consequências da inadimplência perante o Fisco e à necessidade de futura exigência do indébito por meio da tortuosa via do art. 100 da Constituição..."

Ante o exposto, **defiro a liminar** para suspender a aplicação do FAP às alíquotas do RAT, de modo a restaurar-se a aplicabilidade do art. 22, II, da Lei n. 8.212/91 conforme sua extensão original, nos termos da fundamentação.

Notifique-se a autoridade inquinada para prestar informações no prazo legal. Após, ao Ministério Público Federal.

Florianópolis, 16 de dezembro de 2009.

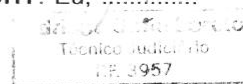
CLÁUDIO ROBERTO DA SILVA
Juiz Federal Substituto



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

CONCLUSÃO

Aos 22 de dezembro de 2009 promovo estes autos conclusos à MMª Juíza Federal, Dra. **TÂNIA REGINA MARANGONI ZAUHY**. Eu, ____, dat e subscreví.



Mandado de Segurança nº 2009.61.00.027234-0
Atendimento nº 40

Vistos em plantão.

I - Trata-se de MANDADO DE SEGURANÇA em que o impetrante SINDITEXTIL – SINDICATO DA INDÚSTRIA DE FIAÇÃO E TECELAGEM EM GERAL; DE TINTURARIA, ESTAMPARIA E BENEFICIAMENTO; DE LINHAS; DE ARTIGOS DE CAMA, MESA E BANHO; DE NÃO TECIDOS E DE FIBRAS ARTIFICIAIS E SINTÉTICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, requer a concessão de liminar determinando ao DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO PAULO – SP que se abstenha de exigir a contribuição previdenciária incidente sobre Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), com as alterações trazidas pelo Decreto nº 6.957/2009, com aplicação a partir de 1º de janeiro de 2010, enquanto não for disponibilizado aos contribuintes a regulamentação quanto ao critério de cálculo da FAP.

Alega o impetrante, em síntese, que por força das alterações perpetradas pelo Decreto nº 6.957/2009 os contribuintes poderão ter a alíquota da contribuição previdenciária relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

aumentada em até 100%, incidente sobre a folha de pagamento com alíquotas entre 1% a 3%, em virtude de não terem sido disponibilizados os critérios de cálculo para base de apuração do índice do Fator Acidentário de Prevenção, de molde a possibilitar a verificação sobre a exatidão dos índices de frequência, gravidade e custo, bem como a classificação da empresa com base no FAP. Sustenta violação ao princípio da estrita legalidade, da segurança jurídica, da publicidade e da ampla defesa.

DECIDO.

II – Nos termos do artigo 22, inciso II da Lei 8.212/91, as contribuições para o RAT incidem sobre a folha de salários às alíquotas de 1%, 2% ou 3%, em razão da atividade econômica da empresa e do grau de riscos do trabalho considerado leve, médio e grave, respectivamente.

A Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, que criou o RAT dispõe o seguinte:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

freqüência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

O Decreto regulamentar nº 6.957, de 09/09/2009, que alterou as regras previstas no Decreto nº 3.048/99, determinou que a apuração do FAP será feita de acordo com o desempenho da empresa, em relação à atividade econômica, ***“a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de freqüência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta por cento e de quinze por cento, respectivamente”*** (artigo 202-A, §2º).

As alíquotas destinadas ao RAT, portanto, poderão variar de acordo com a metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social – CNPS, concernente ao Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

A nova metodologia para o FAP encontra-se descrita na Resolução MPS/CNPS nº 1.308, de 27/05/2009, publicada no DOU de 05/06/2009, disponível no site do Ministério da Previdência Social, conforme remissão existente na Portaria Interministerial MPS/MF Nº 329, DE 10/12/2009, publicada no DOU de 11/12/2009.

Os róis de percentis de freqüência, gravidade e custo, por subclasse da CNAE, calculados conforme a metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social foi divulgado, como anexo, na Portaria Interministerial MPS/MF nº 254/2009.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Com relação aos demais dados necessários à composição de cálculo, os quais são de acesso restrito ao contribuinte, nos termos do artigo 2º, parágrafo único da Portaria Interministerial MPS/MF nº 254/2009 e que segundo o impetrante ainda não foram disponibilizados, tenho que de fato há ofensa à segurança jurídica, dado que as regras entre a Administração e o Fisco, sobretudo aquelas que envolvem o recolhimento de tributos, devem ser transparentes.

III – Isto posto **DEFIRO** a liminar e determino que a autoridade impetrada se abstenha de exigir a contribuição previdenciária incidente sobre os Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), com as alterações trazidas pelo Decreto nº 6957/2009, até a vinda das informações, quando então o pedido de liminar será reapreciado pelo Juiz natural.

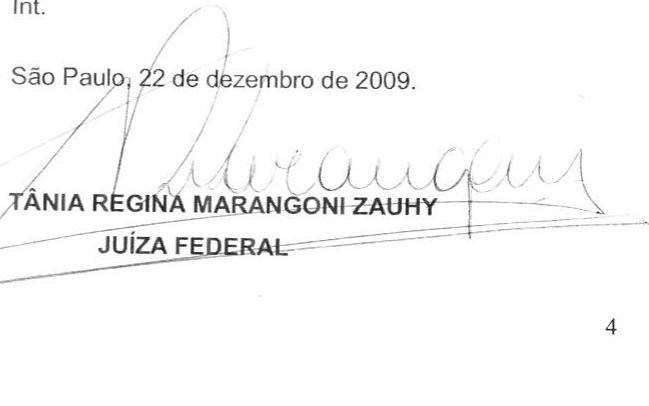
Notifique-se à autoridade impetrada para ciência e informações.

Intime-se pessoalmente o representante judicial legal.

Após o recesso, distribua-se.

Int.

São Paulo, 22 de dezembro de 2009.


TÂNIA REGINA MARANGONI ZAUHY
JUÍZA FEDERAL