

A CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO FINANCIAMENTO DO SEGURO DE ACIDENTES DE TRABALHO E A APLICAÇÃO DO RE Nº 343.446/SC

THE CONTRIBUTION FOR THE FINANCING OF WORK ACCIDENT INSURANCE AND THE APPLICATION OF RE Nº 343.446 / SC

Fábio Zambitte Ibrahim¹
Agatha Accorsi Voss²

RESUMO: Este artigo analisa a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 343.446/SC e o impacto dessa decisão nas discussões envolvendo a contribuição destinada ao financiamento do Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT) que surgiram posteriormente ao referido julgado. Objetiva-se demonstrar que a matéria está longe de ser considerada pacífica na jurisprudência e que as premissas adotadas pelo STF para declarar a constitucionalidade da contribuição para o SAT não podem ser utilizadas para fundamentar e legitimar as alterações promovidas na legislação, no que diz respeito ao reenquadramento das atividades nos graus de risco e à instituição do Fator Acidentário de Prevenção, que violam claramente importantes princípios constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição para o SAT. RE nº 343.446/SC. Delegação. Reenquadramento dos graus de risco. Fator Acidentário de Prevenção. FAP.

SUMÁRIO: I. Considerações iniciais. II. Da Contribuição destinada ao financiamento do Seguro de Acidentes de Trabalho. III. Do reenquadramento estabelecido pelo Decreto nº 6.957/09. IV. Do Fator Acidentário de Prevenção. V. Conclusão. VI Referências Bibliográficas.

ABSTRACT: This paper examines the decision ruled by the Brazilian Supreme Court (STF) in the judgment of the Extraordinary Appeal n. 343.446/SC and the impact of such decision on the discussions involving the contribution to insurance against occupational diseases and accidents (SAT) which have arisen after the referred decision. The objective is to demonstrate that the subject is far from being peaceful in the jurisprudence and that the premises adopted by the STF to declare the constitutionality of the SAT cannot be used to justify and legitimize the changes introduced in the legislation, regarding the reclassification of the activities in different degrees of risk and the institution of the Accident Prevention Factor, which clearly violate important constitutional principles.

KEY WORDS: Contribution to the SAT. RE nº 343.446 / SC. Delegation. Reordering of degrees of risk. Accident Prevention Factor. FAP.

SUMMARY: I. Initial considerations. II. Of the Contribution destined to the financing of the Insurance of Accidents of Work. III. From the reframing established by Decree nº 6.957 / 09. IV. From the Accident Prevention Factor. V. Conclusion. VI Bibliographical references.

Artigo recebido em 23/05/2018.

Artigo aprovado em 12/06/2018.

¹ Advogado, Professor Titular de Direito Previdenciário e Tributário do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC), Professor Adjunto de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Professor e Coordenador de Direito Previdenciário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ). Doutor em Direito Público pela UERJ, Mestre em Direito pela PUC/SP. Foi auditor fiscal da Secretaria de Receita Federal do Brasil e presidente da 10ª Junta de Recursos do Ministério da Previdência Social.

² Advogada e Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ.

RDRST, Brasília, Volume 4, n. 1, 2018, p. __-__, jan-abr/2018

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No âmbito do Poder Judiciário, a discussão envolvendo a contribuição destinada ao financiamento do Seguro de Acidentes de Trabalho (“SAT”) é relativamente antiga, havendo diversos precedentes sobre a matéria, inclusive do Supremo Tribunal Federal (“STF”).

Inicialmente, se sustentava a inconstitucionalidade da contribuição para o SAT alegando, principalmente, que: (i) os arts. 3º, inciso II, da Lei nº 7.787, de 30.06.1989, e 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, teriam criado uma nova contribuição previdenciária por meio de lei ordinária, com base de cálculo diversa daquela prevista no art. 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o que violaria o disposto no art. 154, inciso I, da CF/88 (que exige lei complementar para instituição de novas fontes de custeio destinadas à Seguridade Social); e (ii) apesar de a lei ordinária ter estabelecido as alíquotas aplicáveis (1, 2 ou 3%) segundo o grau de risco da atividade preponderante das empresas, ela (lei ordinária) não teria definido o conceito de atividade preponderante nem os critérios para o enquadramento do grau de risco das atividades, não tendo, portanto, definido os contornos para a quantificação da contribuição; a definição do conceito de atividade preponderante e o enquadramento nos graus de risco (que define a alíquota para fins de recolhimento da contribuição) teriam sido deixados a cargo do Poder Executivo, o que violaria o princípio da legalidade.

No entanto, tais argumentos foram afastados pelo Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 343.446/SC, em 20.03.2003, de que foi relator o Ministro CARLOS VELLOSO, em que foi reconhecida, expressamente, a constitucionalidade da contribuição para o SAT e a legitimidade da delegação ao Poder Executivo para a definição do conceito de “atividade preponderante” e o enquadramento das atividades nos respectivos graus de risco (leve, médio ou grave). Confira-se a ementa do referido Acórdão:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – SAT. Lei nº 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei nº 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei nº 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. CF., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I – Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT: Lei nº 7.787/89, art. 3º, II, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: Improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União. CF., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para instituição da contribuição para o SAT.

II – O art. 3º, II, da Lei nº 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente os desiguais.

III – As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade

preponderante' e 'grau de risco leve, médio e grave', não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV – Se o regulamento vai além do conteúdo da Lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V – Recurso extraordinário não conhecido.

Nesse julgado, o STF entendeu que não seria necessária lei complementar para instituição da contribuição para o SAT, pois os arts. 3º, inciso II, da Lei nº 7.787/89, e 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91 não teriam criado uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social. A referida contribuição já estaria prevista no art. 7º, inciso XXVIII, da CF/88 e a base de cálculo estabelecida nos citados dispositivos (“folha de salários” e “total das remunerações pagas aos empregados”) estaria em conformidade com os arts. 195, inciso I, e 201, § 4º, da CF/88.

Especificamente em relação à delegação ao Poder Executivo, o STF concluiu que também não haveria ofensa à CF/88, pois as Leis nºs 7.787/89 e 8.212/91 definiriam “*satisfatoriamente todos os elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida*”. Nesse ponto, o relator destacou a diferença existente entre a “delegação pura”, que não seria permitida pela CF/88, da “*atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei*”, que não violaria o princípio da legalidade³, tendo afirmado que, no caso analisado, a delegação estaria de acordo com as normas constitucionais, uma vez que a aplicação da lei exigiria a aferição de dados e elementos que não seriam por ela fixados adequadamente.

A constitucionalidade da contribuição para o SAT foi reafirmada em diversos outros casos pelo STF. No julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 736.299-SP, em 22.02.2011, por exemplo, a Segunda Turma negou provimento ao referido recurso por entender que a tese nele suscitada (relativa à inconstitucionalidade da contribuição) já havia sido superada pelo Plenário do STF no julgamento do RE nº 343.446/SC. Segundo o relator Ministro GILMAR MENDES, considerando a jurisprudência pacífica sobre a matéria, os argumentos apresentados pela parte revelariam “*inconformismo desleal*”.

No entanto, apesar de o STF ter declarado a constitucionalidade da contribuição para o SAT, o Acórdão proferido no RE nº 343.446/SC reconheceu expressamente que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, tendo afirmado que: “*se o regulamento foi além da lei – e na verdade é isso o que se alega – a questão*

³ O relator fundamentou esse entendimento com base no voto por ele proferido no julgamento do RE nº 290.079/SC, de 17.10.2001. Vale transcrever o seguinte trecho do voto: “*Deixar por conta do Executivo estabelecer normas, em termos de regulamento, regulamento que não pode ir além do conteúdo da norma regulamentadora, é medida que se adota tendo-se em linha de conta a necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo, do interesse público*”.

não é inconstitucionalidade. Se verdadeira a alegação, ter-se-ia questão de ilegalidade, que não integra o contencioso constitucional e que, bem por isso, não autoriza admissão do recurso extraordinário, restrito ao contencioso constitucional”.

E tal posicionamento é importante para a análise de outras discussões envolvendo a contribuição para o SAT que surgiram após o julgamento do referido RE, atinentes, principalmente, ao conceito de “atividade preponderante”, que determina o grau de risco da atividade da empresa (responsável pela definição das alíquotas da contribuição), e às alterações promovidas pelo Poder Executivo no enquadramento das atividades nos graus de risco leve, médio ou grave através do Decreto nº 6.957, de 09.09.2009, que significou expressivo aumento da carga tributária para diversos contribuintes sem que os parâmetros previstos na Lei nº 8.212/91 fossem observados.

Além disso, apesar de o STF já ter pacificado o seu entendimento acerca da constitucionalidade da contribuição para o SAT, a discussão envolvendo a delegação ao Poder Executivo e o princípio da legalidade tributária foi reanimada após a criação (e instituição) do Fator Acidentário de Prevenção (“FAP”), que alterou, significativamente, a forma de quantificação da referida contribuição.

A finalidade do presente artigo é analisar os reflexos da decisão proferida pelo STF no RE nº 343.446/SC em relação às discussões envolvendo a contribuição para o SAT que surgiram posteriormente ao referido julgado, que demonstram que a matéria está longe de ser considerada pacífica na jurisprudência e afastam claramente o suposto “*inconformismo desleal*” nos questionamentos feitos pelos contribuintes.

2 DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO FINANCIAMENTO DO SEGURO DE ACIDENTES DE TRABALHO

A CF/88 assegura aos trabalhadores urbanos e rurais, entre outros direitos que visem à melhoria de sua condição social, o de “*seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa*” (art. 7º, inciso XXVIII).

A cobertura dos acidentes de trabalho é atribuída à Previdência Social, nos termos do art. 201 da CF/88, a qual é financiada por toda a sociedade (de forma direta ou indireta) e organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e filiação obrigatória, segundo pressupostos definidos em lei.

Para que o referido benefício seja concedido pela Previdência Social, o art. 195 da CF/88 autoriza a instituição de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados por empregadores a pessoas físicas que lhe prestem serviços, mesmo que sem vínculo empregatício.

Em observância a essas normas constitucionais, a Lei nº 8.212/91 (com a redação atual, dada por leis posteriores), que institui o plano de custeio da Seguridade Social, determina, em seu art. 22, inciso II, que a empresa, ao pagar a remuneração dos seus empregados e trabalhadores avulsos⁴, deve efetuar o recolhimento, sobre o total dessa remuneração paga, à alíquota de 1, 2 ou 3% a depender do grau de risco da sua atividade preponderante (se considerado leve, médio ou grave), da contribuição destinada ao financiamento do SAT.

O conceito de “atividade preponderante” e os requisitos necessários para que uma atividade econômica seja considerada de risco leve, médio ou grave, no entanto, não estão previstos na Lei nº 8.212/91. A definição desses conceitos e requisitos foram deixados a cargo do Poder Executivo, o qual regulamentou a matéria no Decreto nº 3.048, de 06.05.1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social (“RPS”).

De fato, ao regulamentar o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, o RPS definiu, no § 3º do art. 202, o conceito de "atividade preponderante" para fins de caracterização do grau de risco da empresa e estabeleceu, em seu Anexo V, a correlação entre os graus de risco e as respectivas atividades (enquadradas nos códigos das subclasses da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE):

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados 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 Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (...)

⁴ A contribuição para o SAT não incide sobre a remuneração paga, pela empresa, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Conforme se verifica, a responsabilidade pelo enquadramento da atividade no grau de risco (e, conseqüentemente, da apuração da alíquota devida) é da própria empresa. Assim, e tendo em vista que a contribuição para o SAT é, como as demais contribuições sociais, lançada por homologação (cabendo o sujeito passivo da obrigação tributária quantificar o valor devido e efetuar o recolhimento), para garantir a sua correta apuração, a empresa deve identificar a sua atividade preponderante e consultar a relação das atividades e os correspondentes graus de risco previstos no Anexo V do RPS.

O fato de a Lei nº 8.212/91 prever expressamente a exigência da contribuição para o SAT sobre a remuneração paga aos empregados e trabalhadores avulsos, mas não definir os contornos da sua incidência, deixando a cargo do Poder Executivo a definição de tais conceitos (conforme previsto no art. 202 do RPS), foi objeto de análise pelo STF no RE nº 343.446/SC.

Como já mencionado, nesse julgado, o Plenário do STF declarou a constitucionalidade da referida contribuição, tendo afastado os argumentos suscitados pela parte recorrente acerca da inconstitucionalidade da contribuição para o SAT com fundamento na diferença existente entre os conceitos de delegação pura (que não seria permitido pela CF/88, por ofender o princípio da legalidade tributária) e delegação técnica (que seria permitida quando a aplicação da lei exigir “*aferição de dados e elementos*”), o que ocorreria no caso analisado. Esse julgado é considerado o *leading case* sobre o SAT e o entendimento nele consolidado vem sendo aplicado em diversos outros processos pelo STF.

RICARDO LOBO TORRES, ao analisar especificamente o caso da contribuição para o SAT à luz do princípio da tipicidade tributária, que é corolário do princípio da legalidade, se manifestou, em linha com o entendimento adotado pelo STF, no sentido de que o fato de a lei ter atribuído ao Poder Executivo a definição das atividades nos correspondentes graus de risco para fins de definição da alíquota da contribuição não violaria o referido princípio. Nas palavras do autor:

Indaga-se: a definição de atividades preponderantes para o efeito de determinação de grau de risco por ato do Poder Executivo contraria o princípio da tipicidade? Parece-nos que não. Os riscos de acidentes do trabalho devem ser cobertos pelas empresas que expõem os seus empregados a atividades que os provoquem. Não há por que repassar o financiamento à sociedade como um todo. Assim sendo, é legítima a lei que transfere ao regulamento a competência para preencher o tipo nela previsto, explicitando as suas diversas possibilidades. Ninguém conhece previamente e a lei formal não poderia determinar o conceito de risco leve, médio ou grave, tanto mais que tal conceito é cambiante, estando ao sabor do crescimento das atividades econômicas e do desenvolvimento tecnológico. Cremos que as normas complementares administrativas não desbordaram os limites traçados pelo Legislador. Simplesmente tipificaram centenas de atividades econômicas no quadro legal das

alíquotas (de 1 a 3%), distribuindo-as segundo o grau de risco individualmente considerado⁵.

No entanto, a discussão envolvendo a contribuição para o SAT prevista na Lei nº 8.212/91 não ficou restrita à sua inconstitucionalidade por violação aos princípios da legalidade e tipicidade tributária. Outros aspectos relativos à regulamentação da contribuição pelo Poder Executivo também foram questionados no Poder Judiciário.

De fato, o conceito de “atividade preponderante” previsto no RPS (em que o grau de risco da contribuição é definido de acordo com a atividade que apresenta o maior número de empregados na empresa) foi objeto de críticas e ampla discussão judicial, pois se entendia que ele (por considerar a atividade exercida como um todo na empresa) não seria compatível com a finalidade da contribuição para o SAT, que busca amparar o trabalhador contra acidentes decorrentes da atividade desempenhada no seu próprio ambiente de trabalho (muitas vezes realizada em estabelecimentos distintos de uma mesma empresa).

Após anos de discussão judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou o entendimento de que a alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco da atividade de cada empresa, individualizada pelo seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ); tendo, inclusive, sumulado o seu entendimento no enunciado nº 351, de 11.06.2008:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Em razão dessa jurisprudência reiterada do STJ, em 20.12.2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu o Ato Declaratório nº 11/11 autorizando a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, nas ações que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o SAT aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ⁶.

Ou seja, segundo o entendimento adotado pelo STJ e pela PGFN no Ato Declaratório nº 11/11, o grau de risco da atividade preponderante deve ser aferido de forma individualizada pelo CNPJ de cada empresa (entenda-se: estabelecimento).

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr 2006, p. 29. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br>.

⁶ Registre-se que, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, o Ato Declaratório expedido pela PGFN é de observância obrigatória pela Receita Federal do Brasil (RFB), que é a responsável por verificar o correto recolhimento das contribuições pela empresa e lavrar autos de infração, caso entenda que este foi efetuado de forma indevida.

Em 24.02.2014, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.453 alterou a redação do § 1º, inciso II, do art. 72 da IN RFB nº 971, de 13.11.2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela RFB, passando a prever expressamente que o conceito de "atividade preponderante" para fins de caracterização do grau de risco da empresa é definido de forma individualizada por estabelecimento:

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014).

Apesar de esse novo conceito de atividade preponderante não ter sido reproduzido no RPS (o qual, até hoje, mantém a sua redação original), as autoridades fiscais vêm afastando a regra prevista no § 3º do art. 202 e aplicando o disposto no art. 72 da IN RFB nº 971/09.

A esse respeito, merece citação o entendimento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da RFB (COSIT), manifestado na Solução de Consulta nº 180, de 13.07.2015:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS GILRAT. PERCENTUAL. GRAU DE RISCO. EMPRESA. ESTABELECIMENTO. Por força do art. 19, da Lei nº 10.522/2002, conjugado pelo Ato Declaratório nº 11/2011, não é mais permitido o uso do critério prescrito no art. 202, § 3º, do Decreto nº 3.048/1999, para aferição da alíquota da contribuição previdenciária de que trata o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991. Aplica-se, portanto, obrigatoriamente, o critério previsto na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 72, § 1º, inciso II, redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.453/2014.

Essa questão relativa ao conceito de “atividade preponderante” também não foi a última a ser analisada pelo Poder Judiciário.

A discussão envolvendo a contribuição para o SAT retornou com a criação do FAP pela Lei nº 10.666, de 08.05.2003, que alterou a forma de recolhimento e apuração da referida contribuição, e a sua efetiva aplicação a partir do ano de 2010, que foi acompanhada de uma alteração promovida pelo Poder Executivo no Anexo V do RPS, que resultou em aumento expressivo da alíquota da contribuição para diversos contribuintes.

Nesse contexto, as violações aos princípios da legalidade e tipicidade tributária voltaram a ser apontadas pelos contribuintes para justificar a inconstitucionalidade da contribuição do SAT, mas com base em argumentos distintos daqueles analisados pelo STF no RE nº 343.446/SC.

3 DO REENQUADRAMENTO ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 6.957/09

Como visto, o STF, ao declarar a constitucionalidade da contribuição para o SAT, se manifestou expressamente no sentido de que é possível que haja delegação ao Poder Executivo para definir o conceito de atividade preponderante e realizar o enquadramento das atividades nos correspondentes graus de risco, desde que “*observados os parâmetros e padrões postos na norma primária*”.

A Lei nº 8.212/91, além de determinar, em seu art. 22, inciso II, que a empresa deve efetuar o recolhimento da contribuição para o SAT (sobre a remuneração dos seus empregados e trabalhadores avulsos) a depender do grau de risco da sua atividade preponderante, estabelece, no § 3º do referido dispositivo, que “*o Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes*”.

Ou seja, a Lei nº 8.212/91, que instituiu a contribuição para o SAT, exige, para alteração do enquadramento das atividades nos graus de risco (que define as alíquotas a serem aplicadas), que sejam apuradas e apresentadas estatísticas de acidentes de trabalho pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social (MPS).

O Poder Executivo definiu o conceito de “atividade preponderante” (o qual sofreu alterações após discussão judicial) e relacionou as atividades e os correspondentes graus de risco no Anexo V do RPS.

Ocorre que, em 09.09.2009, o Poder Executivo, valendo-se da competência a ele supostamente conferida, editou o Decreto nº 6.957, alterando o Anexo V do RPS e reenquadrando diversas atividades em diferentes graus de risco sem apresentar qualquer justificativa ou dados estatísticos apurados em inspeção pelo MPS.

Essa alteração promovida no RPS fez com que a discussão envolvendo a delegação supostamente autorizada pelo STF no RE nº 343.446/SC voltasse aos tribunais judiciais, pois, nesse caso, haveria uma violação às regras previstas na Lei nº 8.212/91 e à própria decisão do STF, que reconheceu expressamente que o enquadramento das atividades nos correspondentes

graus de risco deveria ser realizado “*observados os parâmetros e padrões postos na norma primária*”.

O Decreto nº 6.957/09, além de não respeitar os parâmetros previstos na Lei nº 8.212/91, alterou significativamente, de forma aleatória e arbitrária, o Anexo V do RPS, tendo majorado a carga tributária para diversos contribuintes sem apresentar qualquer justificativa ou dados estatísticos que comprovassem o aumento do número de acidentes de trabalho nas atividades desempenhadas, violando claramente os princípios da legalidade, razoabilidade e igualdade.

No campo do Direito Tributário, prevalece o princípio da legalidade, segundo o qual nenhum tributo será cobrado ou aumentado sem lei que o estabeleça, e o da tipicidade, que, intrinsecamente ligado ao primeiro, confere ao contribuinte o direito de ser tributado somente na hipótese em que estiverem presentes todos os elementos definidos em lei como necessários e suficientes ao nascimento da obrigação tributária.

Como já mencionado, RICARDO LOBO TORRES, ao analisar o *leading case* da contribuição para o SAT, se manifestou favoravelmente à delegação ao Poder Executivo para determinar o conceito de risco leve, médio e grave, uma vez que esse conceito seria cambiante e dependeria de fatores como crescimento da atividade econômica e do desenvolvimento tecnológico. No entanto, para que esse entendimento fosse adotado, o autor analisou a regulamentação feita pelo Poder Executivo e concluiu que ela não desbordou os limites traçados pelo legislador, pois haveria razoabilidade nos enquadramentos adotados. Segundo o autor⁷:

Ninguém conhece previamente e a lei formal não poderia determinar o conceito de risco leve, médio ou grave, tanto mais que tal conceito é cambiante, estando ao sabor do crescimento das atividades econômicas e do desenvolvimento tecnológico. Creemos que as normas complementares administrativas não desbordaram os limites traçados pelo Legislador. Simplesmente tipificaram centenas de atividades econômicas no quadro legal das alíquotas (de 1 a 3%), distribuindo-as segundo o grau de risco individualmente considerado. Não nos parece, de modo geral, que o regulamento tenha ofendido o princípio da razoabilidade. Classificou, por exemplo, no grau 1 (riscos leves), o comércio varejista e os escritórios de advocacia; no grau 2 (riscos médios), a indústria têxtil e a tecelagem; no grau 3 (riscos graves), a agricultura, a criação de gado, a extração de mármore e a indústria petrolífera. Extravasaria a sua competência a Administração se, por suposição, optasse pelo enquadramento dos escritórios de advocacia entre as empresas de risco grave e incluísse a notória e potencialmente poluidora indústria do petróleo no risco leve.

Ocorre que essa análise acerca da razoabilidade nos critérios adotados pelo Poder Executivo foi feita antes das alterações promovidas no Anexo V do RPS, não podendo ser

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr 2006, p. 29. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br>.

utilizada como fundamento para validar o reenquadramento das atividades realizado pelo Decreto nº 6.957/09.

Sobre o arbitrário reenquadramento estabelecido pelo Decreto nº 6.957/09, ANDREI PITTEN VELLOSO⁸ aponta que:

De acordo com o estudo elaborado pela Confederação Nacional das Indústrias, o Decreto 6.957/2009 enquadrou 56,1% das atividades econômicas na faixa de risco grave, multiplicando em mais de cinco vezes o percentual de atividades em tal faixa, que no regime do Decreto 6.042/2007 era de apenas 10,6%. Até mesmo serviços de tradução foram enquadrados na categoria de risco grave de acidentes de trabalho.

Ademais, 67% das atividades econômicas tiveram aumento de 50%, 100% ou 200% por conta do enquadramento nas alíquotas mais gravosas, de 2% e 3%. Delas, 27% sofreram aumento de 200% na alíquota (reenquadramento da alíquota de 1% para a de 3%); 29%, de 100% (de 1% para 2%); e 44% de 50% (de 2% para 3%).

Enquanto 67% das atividades econômicas tiveram sua alíquota básica majorada, apenas 4,0% tiveram-na reduzida.

Tais dados evidenciam que o reenquadramento não se norteou pelo incremento de risco das atividades econômicas e tampouco por critérios técnicos, mas pela ânsia arrecadatória do Fisco, o que vai de encontro ao princípio constitucional da igualdade tributária, à proibição de arbitrariedade e ao postulado da coerência sistêmica.

De fato, a nova relação das atividades introduzida pelo Decreto nº 6.957/09 não só viola o princípio da legalidade tributária (pois majora a contribuição sem amparo de lei) como também os princípios da igualdade, que proíbe equiparações injustificadas e atos arbitrários realizados contra os contribuintes⁹, e razoabilidade.

São diversos os exemplos que demonstram a incongruência dos critérios adotados pelo Poder Executivo no Decreto nº 6.957/09 e a violação dos princípios constitucionais com o aumento injustificado das alíquotas da contribuição para o SAT.

No caso das atividades de “tradução, interpretação e similares” (classificada na CNAE 7490-1/01), por exemplo, até 2009, as empresas que realizam essa atividade eram enquadradas no grau de risco leve, estando sujeitas à alíquota de 1%. Com o advento do Decreto nº 6.957/09, essa mesma atividade passou a estar enquadrada no grau de risco grave, com alíquota de 3% (isto é, com a edição do Decreto, a atividade, que era enquadrada no percentual mínimo, passou a estar sujeita ao grau de risco máximo).

Essa mesma alteração (do risco mínimo para o risco máximo) ocorreu com as atividades de “tinturaria” (classificada na CNAE 9601-7/02), “aluguel de fitas de vídeo, DVDs e

⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Aspectos controvertidos da contribuição acidentária (SAT/RAT): inconstitucionalidade do FAP e do arbitrário reenquadramento das empresas in Contribuições Previdenciárias Sobre a Remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, pp. 127-171.

⁹ O princípio da igualdade tributária está previsto no art. 150, II, da CF/88, que assim dispõe: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

similares” (classificada na CNAE 9601-7/02), “design” (classificada na CNAE 7410-2/01), “decoreação de interiores” (classificada na CNAE 7410-2/02), entre muitas outras.

Como já mencionado, o Poder Executivo, ao editar o Decreto nº 6.957/09, não apresentou qualquer justificativa ou dados estatísticos que justificassem o reenquadramento das atividades nos graus de risco. E, de fato, sequer poderia. Considerando os exemplos mencionados acima (entre diversos outros), é difícil imaginar um estudo que comprove o aumento significativo do número de acidentes de trabalho e que justifique o enquadramento dessas atividades no grau de risco grave, onde também estão enquadradas as atividades de “fabricação de pólvoras, explosivos e detonantes” (classificada na CNAE 2092-4/01) e “fabricação de armas de fogo e munições” (classificada na CNAE 2550-1/02), que reconhecidamente são mais perigosas.

Essa incongruência também fica evidente quando se constata que as atividades de “coleta de resíduos não-perigosos” (classificada na CNAE 3811-4/00) estão sujeitas à alíquota de 3% (portanto, enquadradas no grau de risco grave) enquanto que as atividades de “coleta de resíduos perigosos” (classificada na CNAE 3812-2/00) estão sujeitas à alíquota de 2% (com grau de risco médio). Ou seja, a atividade de coleta de resíduos perigosos está sujeita a um grau de risco menor do que a atividade de coleta de resíduos não perigosos.

Em nome do princípio da igualdade tributária, não é justo nem lógico que atos, situações ou negócios de idêntico conteúdo e resultado econômico fiquem sujeitos a tratamentos fiscais diferentes. No entanto, qual seria a relação existente entre as atividades mencionadas acima? Os contribuintes estariam realmente sujeitos a situações análogas no exercício dessas atividades para serem todos enquadrados no grau de risco máximo? E qual o motivo de uma mesma atividade “coleta de resíduos” estar classificada no grau de risco médio quando os resíduos são perigosos e no grau de risco grave quando os resíduos não são perigosos?

Sobre a aplicação do princípio da igualdade tributária, assim se manifestou o Plenário do STF, no julgamento do RE nº 236.604/PR, de que foi relator o Ministro CARLOS VELLOSO:

O princípio da igualdade de todos perante a lei pressupõe que as pessoas serão tratadas de acordo com as suas dissimilaridades, posto que a igualdade absoluta inexistente. No âmbito do direito tributário, a transposição deste princípio constitucional redundaria em que os contribuintes serão tratados isonomicamente em relação às incidências fiscais. Guardadas, logicamente, as desigualdades entre os contribuintes.

Exatamente para possibilitar a efetiva aplicação da isonomia é que o legislador, sempre que possível e dentro de uma disposição política em dado momento histórico da sociedade, estabelece diferentes tratamentos a diferentes contribuintes. Essa separação se legitima à luz de outro princípio constitucional, o da capacidade contributiva, significando que a lei poderá emprestar tratamento diferenciado para as

categorias de contribuinte. Estas categorias devem congregiar contribuintes que se encontrem em situação equivalente quanto à sua capacidade econômica.

Portanto, como primeiro pressuposto, tem-se que é plenamente possível o legislador estabelecer tratamentos diferenciados, desde que para contribuintes em situações diversas. Dentro de uma mesma categoria de contribuintes, certamente não será possível. A isonomia, aliás como ocorre em direito, incluso da ordem social e humana que está, é relativa. Altera-se relativamente a pessoas que encontram-se em situações diversas.

Tratando-se de isonomia e de igualdade ou desigualdade entre as pessoas, nunca é demais citar brilhante frase do inolvidável Rui Barbosa, em sua ‘Oração aos Moços’, quando destaca: *‘tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos equivalessem.*

Apesar de o referido precedente não ter sido proferido em caso envolvendo a contribuição para o SAT, o entendimento adotado pelo STF demonstra que não há fundamento algum para o arbitrário reenquadramento das atividades nos graus de risco realizado pelo Decreto nº 6.957/09, pois reconhece expressamente que contribuintes sujeitos a situações diversas devem ser tratados de forma diferente, segundo a sua capacidade contributiva.

Dessa forma, tendo em vista o evidente desrespeito à regra prevista na Lei nº 8.212/91 e considerando os princípios constitucionais da legalidade, igualdade e razoabilidade, o Decreto nº 6.957/09 não poderia sequer ser aplicado aos contribuintes, devendo ser afastado, por completo, do ordenamento jurídico.

No entanto, não é o que vem acontecendo nos Tribunais Judiciais. Diversas ações foram ajuizadas pelos contribuintes e, em determinados processos, quando se analisou especificamente a questão relativa ao reenquadramento estabelecido pelo Decreto nº 6.957/09, a análise foi feita com base em dados específicos de cada caso, pois se entendeu que o suposto descumprimento do § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 não seria aferível de plano, devendo ser comprovado mediante “ampla dilação probatória”.

Para o STF, a discussão envolvendo a eventual ausência de justificativa técnica e inobservância da Lei nº 8.212/91 para a alteração dos graus de risco não poderia ser objeto de análise pela Corte Constitucional, pois, nesse caso, a violação direta seria à Lei e não à CF/88¹⁰.

Já no âmbito do STJ, a orientação, em vários precedentes, é no sentido de que o enquadramento das atividades nos correspondentes graus de risco constitui ato atribuído pelo legislador exclusivamente ao MPS, sendo vedado ao Poder Judiciário imiscuir-se nos critérios adotados e adentrar na discricionariedade do Poder Executivo para “beneficiar” o contribuinte mediante o enquadramento em grau de risco mais vantajoso. Nesse sentido, os Acórdãos

¹⁰ Nesse sentido, os Acórdãos proferidos no Agravo Regimental (AgRg) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.677, de 20.06.2012, pelo Plenário do STF, de que foi relator o Ministro DIAS TOFFOLI, e no AgRg no RE nº 780.410, de 26.08.2014, da Primeira Turma do STF, de que foi relator o Ministro MARCO AURÉLIO.

proferidos no Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 1.289.233/RS, publicado em 23.04.2012, e no REsp nº 1.095.273/RS, publicado em 27.05.2009, ambos do Ministro CASTRO MEIRA, e no AgRg no REsp nº 1.479.939/PR, de 10.02.2015, de que foi relatora a Ministra MARGA TESSLER (juíza federal convocada).

A Primeira Turma do STJ, contudo, já se manifestou favoravelmente à tese suscitada pelo contribuinte. No julgamento do REsp nº 1.425.090/PR, em 16.09.2014, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO entendeu que compete sim ao Poder Judiciário analisar os fundamentos que ensejaram o reenquadramento das atividades pelo Decreto nº 6.957/09, pois essa matéria não estaria relacionada ao mérito administrativo, mas ao controle de legalidade do exercício do poder regulamentar, tendo em vista que a Lei nº 8.212/91 prevê expressamente a observância de determinados critérios para que o grau de risco das atividades seja alterado pelo Poder Executivo. Vale transcrever os seguintes trechos do voto proferido pelo relator:

11. Observe-se, assim, que a despeito de o art. 22, § 3º, da Lei nº 8.212/91 permitir ao Poder Executivo promover o adequado reenquadramento da empresa, tal ato administrativo encontra-se *estritamente subordinado* às exigências legais constantes na lei cuja aplicação é almejada e da qual aquele é dependente. E assim é, porque o Poder Regulamentar da Administração encontra limites no princípio da legalidade, mormente quando se leva em consideração a natureza de fonte secundária de Direito, característica do regulamento, cuja expedição destina-se à fiel execução da lei a que se encontra atrelado.

12. Dessa maneira, qualquer expedição de decreto, pelo Poder Executivo, que não obedeça aos ditames legais, configura evidente abuso do poder regulamentar, viabilizando-se, destarte, sua sindicabilidade pelo Poder Judiciário. A propósito, pertinente se mostra destacar a lição do saudoso jurista PONTES DE MIRANDA que foi sabiamente destacado pelo professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO em seu Curso de Direito Administrativo: Em suma: consagra-se, em nosso Direito Constitucional, a aplicação plena, cabal, do chamado princípio da legalidade, tomado em sua verdadeira e completa extensão. Em consequência, pode-se, com Pontes de Miranda, afirmar: 'Onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos – há abuso do poder regulamentar, invasão de competência legislativa. O regulamento não é mais do que auxiliar das leis, auxiliar que só pretender, não raro, o lugar delas, mas sem que possa, com tal desenvoltura, justificar-se e lograr que o elevem à categoria de lei' (Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 2011, p. 345).

Nesse caso, não estava em discussão a possibilidade, ou não, de a alteração dos graus de risco ser feita através de Decreto. O que se questionou foi justamente a falta de motivação para o reenquadramento realizado pelo Poder Executivo no Decreto nº 6.957/09, tendo o contribuinte comprovado, com base em documentos por ele apresentados, que, embora a sua atividade tivesse sido deslocada do grau de risco médio para o grau de risco grave, os acidentes de trabalho envolvendo essa atividade teriam reduzido. O que demonstra que, de fato, não

haveria qualquer justificativa, senão a real intenção de aumentar a alíquota da contribuição para o SAT, para a alteração no grau de risco.

A Fazenda Nacional interpôs RE contra essa decisão alegando, em síntese, que o Acórdão proferido no REsp nº 1.425.090/PR teria violado os arts. 2º e 97 da CF/88, pois, ao considerar que a Administração não teria observado os critérios taxativamente impostos na lei, o STJ teria afrontado o princípio da separação de poderes. No entanto, o referido RE não foi admitido¹¹ pela Vice-Presidente do STJ. Segundo a Ministra LAURITA VAZ, considerando que a discussão no processo é relativa exclusivamente aos critérios utilizados para o reajuste dos graus de risco, o reconhecimento da alegada ofensa à CF/88 demandaria necessariamente o exame de normas infraconstitucionais, e eventual violação aos princípios constitucionais seria reflexa.

Diante dessa decisão, a Fazenda interpôs Agravo, o qual foi remetido ao STF¹². O Ministro CELSO DE MELLO, ao analisar o recurso, em 06.06.2017, concluiu que a matéria em questão estaria diretamente relacionada ao tema nº 554 objeto de repercussão geral (“Fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social”) e determinou o sobrestamento dos autos até o julgamento do RE nº 677.725 /RS, de relatoria do Ministro LUIZ FUX.

Ocorre que o tema 554 do STF, apesar de relacionado à contribuição para o SAT, trata de outra discussão envolvendo a referida contribuição, que também surgiu com a edição do Decreto nº 6.957/09, e não do reenquadramento feito pelo Poder Executivo nos graus de risco previstos no Anexo V do RPS sem que os parâmetros da Lei nº 8.212/91 fossem observados. Assim, a decisão da Primeira Turma do STJ não pode ser modificada com base nessa futura decisão do STF, devendo ser mantida em sua integralidade e servir de importante paradigma para outros processos.

Nesse ponto, é importante esclarecer que o tema 554 do STF está relacionado à aplicação de um dispositivo do RPS que passou a vigorar em 2010 (com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09) e que autoriza expressamente que as alíquotas do SAT previstas na Lei nº 8.212/91 (de 1, 2 ou 3%) sejam reduzidas (em até cinquenta por cento) ou aumentadas (em até cem por cento), conforme o desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade.

Trata-se da questão envolvendo a instituição do FAP, que alterou significativamente a forma de recolhimento da contribuição para o SAT e vem, desde então, sendo objeto de muita discussão.

¹¹ RE nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.425.090-PR, de 12.03.2015.

¹² RE com Agravo nº 895.288-DF

5 DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (“FAP”)

O FAP está previsto no art. 10 da Lei nº 10.666, de 08.05.2003, e no art. 202-A do RPS, e consiste em um multiplicador variável em um intervalo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,000), que é aplicado sobre as alíquotas do SAT de 1, 2 ou 3% previstas na Lei nº 8.212/91.

O art. 10 da Lei nº 10.666, de 08.05.2003, autoriza expressamente que as alíquotas para a contribuição do SAT (de 1, 2 ou 3%) sejam reduzidas (em até cinquenta por cento) ou aumentadas (em até cem por cento), conforme o desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, segundo critérios definidos pelo regulamento. Eis o que dispõe o referido dispositivo:

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.

A Exposição de Motivos nº 00056 da Medida Provisória (MP) nº 83, de 12.12.2002, que deu origem à Lei nº 10.666/03, deixa claro que o objetivo do legislador ao elaborar o referido diploma legal foi o de melhorar o meio ambiente de trabalho, flexibilizando as alíquotas da contribuição em razão do desempenho das empresas, de modo a estimular os investimentos em prevenção e controle dos acidentes de trabalho:

31. No art. 10, faz-se proposta de flexibilização de alíquotas de contribuição em razão dos desempenhos das empresas na prevenção dos acidentes de trabalho. A preocupação com a saúde e segurança dos trabalhadores constitui-se em um dos temas de mais elevado poder aglutinador. Mesmo reconhecendo que a necessidade de proteger o trabalhador que trabalha em ambiente ou serviço perigoso, insalubre ou penoso é da empresa que assume o risco da atividade econômica e deve responsabilizar-se pelas consequências das enfermidades contraídas e acidentes do trabalho sofridos pelos empregados, na prática que as suporta é o Governo, por meio do Ministério da Saúde em relação às despesas médicas e hospitalares e do INSS em relação às incapacidades laborativas, temporárias ou permanentes e às mortes.

No entanto, o objetivo do legislador, que, na teoria, buscou preservar o direito do trabalhador e garantir maiores investimentos em segurança no ambiente de trabalho, não parece ter sido implementado em consonância com os princípios constitucionais.

Conforme se verifica, a Lei nº 10.666/03 prevê apenas a possibilidade de redução ou majoração das alíquotas do SAT, deixando a cargo do Executivo o poder discricionário de instituir, ou não, esse multiplicador variável e de eleger os critérios para que as alterações nas alíquotas sejam realizadas.

Em princípio, da mesma forma que ocorreu na contribuição para o SAT (principalmente após a decisão do Plenário do STF no RE nº 343.446/SC), essa delegação poderia ser interpretada como uma hipótese adequada para instituição do FAP, em razão da complexidade do tema, que exige análise técnica para melhor definir os parâmetros para sua aplicação.

Sobre a possibilidade e legitimidade de delegação ao Poder Executivo nessas matérias, FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM¹³ defende que:

A delegação ao Poder Executivo é amplamente defensável pelo postulado da razoabilidade, pois não haveria condições de o Poder Legislativo apreciar questão de tamanha complexidade técnica. Naturalmente, os parâmetros administrativos deverão ser plausíveis e adequados, sob pena de nulidade. Sempre caberá ao Judiciário coibir regras arbitrárias e pouco coerentes.

(...)

A abertura ao Executivo, como já visto, é natural e até desejável naqueles campos em que, por sua alta complexidade, demandam um corpo técnico bem formado e aparelhado. Nestes casos, o Judiciário deve limitar sua atuação, deixando maior margem para manobra à *expertise* e a experiência dos órgãos e entidades da Administração. (...)

Ocorre que, no caso do FAP, a Lei nº 10.666/03 não determinou sequer as bases para que as alíquotas do SAT fossem alteradas, ela apenas estabeleceu a possibilidade de um mecanismo ser criado para alterar (majorando ou reduzindo) as alíquotas da contribuição, sem sequer atribuir um conceito a esse mecanismo e definir, minimamente, os contornos da sua aplicação. A própria denominação “FAP” foi criada posteriormente pelo Poder Executivo na regulamentação.

De fato, pela leitura do art. 10 da Lei nº 10.666/03, é possível verificar que a delegação não ocorreu apenas em razão da complexidade da matéria. O referido dispositivo possibilitou a criação, pelo Poder Executivo, de um fator que incide e define a própria alíquota da contribuição, violando claramente o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da CF/88), que exige que a lei estabeleça todos os elementos da hipótese de incidência tributária.

¹³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17ª Edição – Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 264, 268 e 269.

Segundo ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR¹⁴, a legalidade no direito tributário deve ser interpretada de uma forma mais restritiva e em conjunto com o princípio da tipicidade, devendo a lei determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária, dentre eles, a própria alíquota. Nas palavras do autor:

O direito tributário, porém, reclama uma fórmula mais restritiva da ideia de legalidade, isto é, pede uma ‘reserva absoluta de lei’ (legalidade substancial absoluta ou tipicidade, que traduz a ideia de que a lei formal deva conter, para além do fundamento da conduta da Administração, todos os elementos essenciais para a decisão no caso concreto, eliminando, tendencialmente, o subjetivismo na aplicação da lei. O chamado ‘princípio da tipicidade’, assim, estabelece um ideal de previsibilidade, de determinabilidade e de mensurabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar. Em outras palavras, como pondera a professora Misabel Derzi, ‘a impropriedade chamada tipicidade diz respeito ao princípio da legalidade materialmente considerado’, isto é, diz respeito ao conteúdo da lei e ao seu grau de concreção, que se reclama mais intenso na seara tributária. O chamado ‘princípio da tipicidade’ estabelece que a lei formal deva determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeito ativo e passivo, objeto fiscal, alíquota, base de cálculo, aspecto temporal e espacial). Nesse sentido, o Legislativo competente não pode delegar a ‘determinação fática da tributação’ para o Executivo ou Judiciário, mas a lei formal deve estabelecer os critérios essenciais para a decisão no caso concreto. Em outras palavras, o princípio da tipicidade exige que lei formal contenha todos os elementos essenciais caracterizadores dos tributos, proibindo-se a discricionariedade acerca dos elementos necessários a sua individualização.

Ou seja, a delegação, no caso do FAP, viola claramente o princípio da legalidade, uma vez que a Lei nº 10.666/03 atribui competência tributária ao Poder Executivo, deixando a cargo dele a opção pela instituição do multiplicador e a manipulação da fórmula matemática que determina a alíquota da contribuição, que é uma atividade própria do legislador.

Ressalte-se que, nesse caso, a questão envolvendo o princípio da legalidade tributária é completamente distinta daquela analisada pelo Plenário do STF no RE nº 343.446/SC, em que se discutiu a constitucionalidade da contribuição para o SAT, não podendo esse precedente ser utilizado para fundamentar a constitucionalidade do FAP.

Isso porque, naquela oportunidade, o que estava em discussão era a possibilidade de o Poder Executivo determinar o conceito de “atividade preponderante” e enquadrar as atividades nos graus de risco leve, médio ou grave, cujas alíquotas estavam previstas na própria Lei nº 8.212/91. Nesse julgado, o Plenário do STF entendeu que (i) a lei teria definido “*satisfatoriamente todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária*” e (ii) o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e o enquadramento nos graus de risco leve, médio ou grave não implicaria

¹⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O "Princípio da Tipicidade Tributária" e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 647-674.

ofensa ao princípio da legalidade, pois a delegação seria meramente técnica (e não pura, que seria vedada pela CF/88).

Essa distinção entre delegação técnica e delegação pura fica bem evidente no voto proferido pelo Ministro CARLOS VELLOSO, relator do RE nº 343.446/SC, pois foi justamente em razão da delegação ser técnica (e não pura) que se concluiu pela constitucionalidade da contribuição. A delegação pura seria a delegação propriamente dita, ou seja, aquela que concede ao Poder Executivo uma “carta branca” para a regulamentação. Já a delegação técnica seria aquela necessária quando a definição dos conceitos previstos na lei requer a aferição de dados e elementos que fogem do alcance do legislador, o que, segundo o STF, ocorreria com a contribuição para o SAT.

Para afastar a existência de delegação pura, o relator afirmou que todos os elementos necessários para fazer nascer a obrigação tributária estariam previstos na Lei nº 8.212/91, pois ela teria estabelecido tanto a base de cálculo quanto as alíquotas da contribuição. Nesse ponto, o relator se baseou na doutrina de GERALDO ATALIBA para afirmar que:

Na verdade, tanto a base de cálculo que Geraldo Ataliba denomina base imponible, quanto ‘outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible’, devem ser estabelecidos pela lei. Esse critério quantitativo é a alíquota (Geraldo Ataliba, ‘Hipótese de Incidência Tributária’, 3ª ed., págs. 106/107).

Dessa forma, e considerando que no caso do FAP a delegação não envolve apenas o poder de “aprimorar” o multiplicador, mas também de optar por instituí-lo, ou não, a depender do juízo discricionário do Poder Executivo, majorando ou reduzindo as alíquotas da contribuição, não há como aplicar o entendimento adotado pelo Plenário do STF no RE nº 343.446/SC, pois as premissas nas quais os Ministros se basearam para concluir pela constitucionalidade do SAT são completamente diferentes das existentes no presente caso, em que há evidente violação ao princípio da legalidade tributária.

Ressalte-se que as irregularidades e inconstitucionalidades do FAP não se restringem à violação ao princípio da legalidade tributária.

Com efeito, o Poder Executivo, valendo-se da competência a ele conferida (ainda que indevidamente) pela Lei nº 10.666/03, editou o Decreto nº 6.042, de 12.02.2007, incluindo um dispositivo específico no RPS que prevê a aplicação de um multiplicador variável para apurar o desempenho específico de cada empresa em relação à sua respectiva atividade preponderante (art. 202-A).

Esse multiplicador criado pelo Decreto nº 6.042/07, no entanto, jamais foi aplicado aos contribuintes. O art. 202-A do RPS só passou a produzir os seus efeitos após a alteração

realizada pelo Decreto nº 6.957/09, o mesmo que reenquadrou, sem apresentar nenhuma justificativa, as atividades nos graus de risco e redefiniu as alíquotas da contribuição para o SAT.

Nos termos do § 2º do art. 202-A (com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09), para que a alíquota do SAT seja reduzida ou aumentada, *“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”*.

O cálculo do FAP é realizado de acordo com índices de frequência, gravidade e custo de cada empresa, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS)¹⁵ e divulgados anualmente pelo MPS.

Essa metodologia adotada pelo CNPS é extremamente complexa e leva em consideração fatores que, apesar de repercutirem diretamente no cálculo final do FAP, não são sequer disponibilizados aos contribuintes, como ocorre com a própria divulgação do resultado de todas as empresas dentro da respectiva atividade econômica para que o desempenho individual de cada uma delas seja apurado, conforme previsto no § 2º do art. 202-A do RPS.

Ou seja, o contribuinte não tem acesso às posições das demais empresas pertencentes ao grupo da sua atividade econômica para fins de verificação do seu desempenho, o que representa evidente cerceamento do direito de defesa por omissão de informação e violação o princípio da publicidade previsto no art. 37 da CF/88.

Essas discussões envolvendo a constitucionalidade do FAP foram objeto de diversas ações judiciais e, em 14.06.2012, o Plenário do STF reconheceu a repercussão geral da matéria no RE nº 684.261, o qual veio a ser posteriormente substituído pelo RE nº 677.725 (tema 554 - Fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social).

Apesar de o Plenário do STF ainda não ter analisado o referido tema, no Acórdão que reconheceu a repercussão geral da matéria consta, de forma bem evidente, o posicionamento dos Ministros LUIZ FUX (relator dos casos) e ROSA WEBER, no que se refere à similitude do caso do FAP com aquele analisado pelo STF envolvendo a constitucionalidade da contribuição para o SAT¹⁶.

¹⁵ O método de cálculo do FAP está previsto nas Resoluções CNPS nºs 1.316, de 31.05.2010, e 1.327, de 24.09.2015.

¹⁶ O Ministro MARCO AURÉLIO também apresentou o seu posicionamento, mas se manifestou, apenas, pela existência de repercussão geral da matéria, sem se aprofundar sobre a relação existente entre esse caso e o precedente do SAT.

Para o relator Ministro LUIZ FUX, a repercussão geral deveria ser reconhecida em razão da importância da matéria, mas os argumentos suscitados no RE não difeririam daqueles já analisados pelo Plenário do STF no caso do SAT. Assim, mesmo reconhecendo a repercussão geral, o Ministro negou seguimento ao recurso, reafirmando a tese firmada no RE nº 343.446/SC.

Por sua vez, a Ministra ROSA WEBER entendeu que a repercussão geral deveria ser reconhecida, mas não para reafirmar a jurisprudência do STF, pois as questões envolvendo o caso do FAP seriam distintas daquelas já analisadas no precedente do SAT. Segundo a Ministra:

4. A Lei 10.666/03 autorizou que as alíquotas do SAT fossem reduzidas em até 50% ou majoradas em até 100% por dispositivos infralegais, nos seguintes termos:

(...)

Ressalto que a lei citada não reduziu ou majorou as alíquotas da contribuição. Simplesmente autorizou que o Poder Executivo o fizesse, reduzindo as alíquotas efetivas em até 50% ou majorando-as em até 100%.

Ao fazê-lo, incorreu em delegação visivelmente distinta da consagrada pelo art. 22, II, da Lei 8.212/91. Não se trata da delegação da incumbência de enquadrar as empresas nas faixas de risco previstas em lei (leve, médio ou grave), mas do poder de estabelecer um multiplicador sobre as alíquotas e, assim, de modificar as alíquotas efetivas da contribuição.

Ademais, a delegação não envolve apenas o poder de conformar o multiplicador, mas também o juízo discricionário de instituí-lo – ou não. Logo, a alíquota efetiva não decorre da lei, mas da conjugação do art. 22, II, da Lei 8.212/91 com a atuação – ou inação – do Poder Executivo.

A delegação desse juízo discricionário de instituir, ou não, o multiplicador resta evidente do longo período transcorrido entre a promulgação da Lei 10.666/03 e o início da sua aplicação, que foi superior a seis anos, pois o multiplicador somente começou a vigor em janeiro de 2010.

A Lei 10.666/03 estabeleceu, portanto, duas delegações que não existiam na Lei 8.212/91: i) a do poder de criar um multiplicador que será aplicado sobre a alíquota base e, assim, levará a alíquota efetiva; e ii) a delegação do juízo de oportunidade de estabelecer ou não o multiplicador.

(...)

Frente a todo o exposto, não reputo possível afirmar que o sistema de “flexibilização” das alíquotas da contribuição ao SAT, criado com base na Lei 10.666/03, se confunde com o regime original da contribuição, estabelecido pela Lei 8.212/91 e declarado constitucional por esta Corte no julgamento do RE 343.446.

A manifestação da Ministra ROSA WEBER revela exatamente o posicionamento adotado no presente artigo, o qual se espera que também seja aplicado pelos demais Ministros quando do julgamento, com repercussão geral, do tema 554.

No momento, resta aguardar a manifestação do Plenário do STF e esperar que o entendimento adotado no RE nº 343.446/SC não seja utilizado para fundamentar a manutenção do FAP, diante das claras violações aos princípios constitucionais cometidos pela Lei nº 10.666/03 e pelo Decreto nº 6.957/09.

6 CONCLUSÃO

A instituição de uma contribuição específica para garantir maior proteção ao trabalhador e um meio ambiente de trabalho mais adequado é uma importante garantia prevista na CF/88.

No entanto, apesar da importante finalidade da contribuição para o SAT, a discussão envolvendo a referida contribuição está longe de ser pacífica na doutrina e jurisprudência, pois os meios escolhidos pelo Poder Executivo e pelo Legislativo para regulamentar e disciplinar a sua instituição não respeitaram princípios constitucionais fundamentais no âmbito do direito tributário.

Especificamente em relação à constitucionalidade da contribuição para o SAT, o STF pacificou o entendimento de que o fato de a Lei nº 8.212/91 ter delegado ao Poder Executivo a definição dos conceitos de “atividade preponderante” e o enquadramento das atividades desempenhadas pelas empresas nos graus de risco leve, médio ou grave não implicaria ofensa ao princípio da legalidade tributária, pois todos os requisitos essenciais para a instituição da contribuição teriam sido previstos pelo legislador.

No entanto, o entendimento adotado pelo STF no RE nº 343.446/SC não pode ser utilizado como fundamento para respaldar (i) o reenquadramento dos graus de risco das atividades realizado pelo Poder Executivo através do Decreto nº 6.957/09 e (ii) a delegação ao Poder Executivo para instituir (segundo juízo discricionário) um multiplicador que define a própria alíquota da contribuição para o SAT, diante da clara violação aos princípios da legalidade, razoabilidade e igualdade tributária.

A contribuição para o SAT deve ser resguardada de modo a estimular os investimentos nos ambientes de trabalho e para garantir uma melhor assistência ao trabalhador, mas não pode ser utilizada como medida meramente arrecadatória. Aos tribunais judiciais, resta, portanto, coibir os abusos cometidos pelo legislador e pelo Poder Executivo, garantindo a observância dos princípios constitucionais.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O "Princípio da Tipicidade Tributária" e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BRASIL. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 83, de 12.12.2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/56-MPAS-02.htm;

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ato Declaratório nº 11, de 20.12.2011. Diário Oficial da União, Brasília, 15.12.2011. Disponível em: <http://www.pgn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2011/ato%20declaratorio%2011-2011.pdf>;

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 180, de 13.07.2015. Diário Oficial da União, Brasília, 21.07.2015. Inteiro teor disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=66376&visao=anotado>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 351, de 11.06.2008. Diário de Justiça, Brasília, 19.06.2008. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27351%27](http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27351%27;);

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 1.289.233/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial. Relator Ministro CASTRO MEIRA. Diário de Justiça, Brasília, 20.02.2015. Inteiro teor disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1381645&num_registro=201402293901&data=20150220&formato=PDF;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.095.273/RS – Recurso Especial. Relator Ministro CASTRO MEIRA. Diário de Justiça, Brasília, 27.05.2009. Inteiro teor disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=834123&num_registro=200802280545&data=20090527&formato=PDF;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.425.090/PR – Recurso Especial. Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Diário de Justiça, Brasília, 09.10.2014. Inteiro teor disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1329587&num_registro=201304084009&data=20141009&formato=PDF;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 1.479.939/PR – Agravo Regimental no Recurso Especial. Relator Ministra MARGA TESSLER. Diário de Justiça, Brasília, 27.05.2009. Inteiro teor disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=834123&num_registro=200802280545&data=20090527&formato=PDF;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 343.446/SC – Recurso Extraordinário. Relator Ministro CARLOS VELLOSO. Diário de Justiça, Brasília, 04.04.2003. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 290.079-6/SC – Recurso Extraordinário. Relator Ministro ILMAR GALVÃO. Diário de Justiça, Brasília, 04.04.2003. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260149>;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 236.604/PR – Recurso Extraordinário. Relator Ministro CARLOS VELLOSO. Diário de Justiça, Brasília, 06.08.1999. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg ADI RE nº 4.677/DF – Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator Ministro DIAS TOFFOLI. Diário de Justiça, Brasília, 01.08.2012. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2282853>;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg RE nº 780.410/DF – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Relator Ministro MARCO AURÉLIO. Diário de Justiça, Brasília, 09.09.2014. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6683165>;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 554 com repercussão geral. Inteiro teor disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4216984&numeroProcesso=677725&classeProcesso=RE&numeroTema=554>;

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17ª Edição – Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

ROSENBLATT, Paulo. Competência regulamentar no direito tributário brasileiro: estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial. Dissertação, Recife, 2005. Disponível na internet: http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4273/arquivo5209_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y;

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr 2006. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br>;

VELLOSO, Andrei Pitten. *Aspectos controvertidos da contribuição acidentária (SAT/RAT): inconstitucionalidade do FAP e do arbitrário reenquadramento das empresas in Contribuições Previdenciárias Sobre a Remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.