grama ou despesa (art. 37, XXII da CF. conjugado com o próprio art. 167, IV da CF.). Por força de emenda à Constituição, a contribuição do art. 149-A da CF, por oportuno, não é contribuição, mas imposto municipal sobre consumo de energia elétrica com a finalidade de iluminar os logradouros públicos. Em síntese, estamos a predicar a reconciliação da doutrina e da jurisprudência com a dogmática jurídica que preside o sistema tributário da Constituição, caso contrário perderiam sentido as normas constitucionais que regem a competência residual da União para instituir novos impostos, finalísticos ou não, e impostos/contribuições sociais. É ver os artigos 154, II e 195, 6º da Carta (Competência residual).

7.2. Insistimos nessa propedêutica. Cabe ao jurista com os insumos da teoria geral do tributo e olhos postos na dogmática constitucional, *requalificar os tributos* e organizar sistemicamente o caos legislativo produzido pelo Legislador, inclusive o do que emenda a Constituição.

As contribuições interventivas – com feitio de impostos – só por terem o nome de "contribuição" estariam fora das limitações constitucionais? Seria dar o dito pelo não dito! A leniência na aceitação de miríades de contribuições interventivas sem referibilidade – e portanto com feitio de impostos – significa apenas isto: é possível criar ordinariamente impostos afetados aos milhares. Para cada fim, um imposto para atendê-lo. A teoria do finalismo é o fim da racionalidade do sistema tributário. Não faz sentido a Constituição proibir a afetação de impostos a órgão, fundo, programa ou despesa (art. 167, IV) e submeter a severas limitações o exercício da competência residual para criar impostos e contribuições novas, além dos discriminados na Constituição, preservado assim o sistema de repartição das competências tributárias impositivas das pessoas políticas e, ao mesmo tempo, a doutrina e a jurisprudência, admitirem, à margem do sistema constitucional, a criação *a la diable*, de milhares de "contribuições interventivas" e sociais em sentido lato (fora do art. 195 da CF.) para os mais variados fins e que são, pela análise de seus fatos geradores, verdadeiros impostos instituídos por leis ordinárias. Urge que a inteligência doutrinária e a prudência dos juízes ponham fim nessa patologia tributária que assola o Brasil.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A teoria da solidariedade e do finalismo (truística até mais não poder) apresenta-se nos pretórios e nos escaninhos doutrinários com horríveis erros metodológicos. Estão a deslocar a solidariedade da teoria dos impostos, seu "habitat" axiológico, para a teoria das contribuições, cujo "logos" é sempre o do sinalagma frutuoso (o Estado e o grupo contributivo apresentam-se credores e devedores de prestações diversas).

2

O Custeio da Seguridade Social e os Benefícios de Risco. Os Princípios Aplicáveis e os Limites ao Poder de Tributar

VALTER DE SOUZA LOBATO[1]

Sumário: 1. Introdução; 2. O Estado Democrático de Direito e os limites ao poder de tributar no custeio da Seguridade Social; 3. O custeio da Seguridade Social e os benefícios de risco; 4. Seguro Acidente do Trabalho (SAT). O princípio da legalidade e evolução jurisprudencial; 5. Adicional SAT/RAT. Custeio da aposentadoria especial. O caráter extrafiscal do tributo; 6. FAP – Fator Acidentário Previdenciário. Legalidade e metodologia aplicável; 7. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

O Texto Constitucional de 1998 criou tributos específicos e com finalidade dirigida para o financiamento da Seguridade Social. No texto original as fontes de custeio pareciam apontar como fontes alternativas. É dizer, poderia se tributar a folha de salários (empresas com mão de obra intensa), o faturamento (empresas com baixa utilização de mão de obra, mas alto faturamento) e o lucro, para empresas de baixo faturamento e alta lucratividade.

[1] Advogado. Coordenador-Adjunto do Curso de Especialização em Direito Tributário e Professor da Graduação das Faculdades Milton Campos.

Contudo, tais tributos foram e estão sendo campo fértil de tributação, com ampliação das fontes de custeio (por conseqüência da base de cálculo) e das alíquotas, atualmente fonte de alta arrecadação, não somente para o custeio da Seguridade Social, mas também para despesas correntes (DRU – Desvinculação de Recursos da União) do Governo Federal, desnaturando o Sistema Tributário então desenhado no Texto Constitucional de 1988.

O que parece mais grave é que, além da ampliação das fontes de custeio pelo Constituinte Derivado, há uma agressão aos conceitos postos no Texto Constitucional, numa tentativa de ampliação desta competência pela interpretação de termos já consagrados em nosso Ordenamento Jurídico.

Assim ocorre com o conceito de receitas, que as autoridades fiscais tentam atingir receitas de terceiros, as quais não demonstram qualquer signo presuntivo de riqueza, capaz de sofrer tal tributação por aquele que recebe e repassa tais valores; da mesma forma o conceito de salário-de-contribuição, sobre o qual o Poder Tributante navega em mares sombrios, a querer tributar o que não é contraprestação dos serviços realizados. De estremecer os que ainda acreditam no ditame lógico do art. 110 do CTN.

Recentemente, novidades também passaram a integrar o Sistema Tributário com relação ao custeio dos benefícios previdenciários de risco: auxílio-doença, auxílio-acidente, aposentadoria por incapacidade, ou seja, benefícios que não podem ser programados, pois são gerados de forma antecipada por infortúnios. Além de algumas modificações no custeio do benefício de aposentadoria especial, na justificativa de que se o empregado tem direito a tal benefício, o período de contribuições é reduzido e, por isso, o custeio deve ser majorado.

Ainda que se defenda pela justiça de tais medidas, o *modus operandi* não coaduna com um Estado Democrático de Direito, posto que os métodos utilizados pelo Poder Executivo invadem a competência do Poder Legislativo, ferindo, com freqüência o princípio da legalidade e a própria confiança na lei fiscal, como passamos a demonstrar.

De resto e como nota introdutória, demonstra-se como prioritária uma discussão aprofundada sobre a forma de financiamento da Seguridade Social e a correta adequação de tais tributos. Não é mais possível conviver com transgressões cotidianas a Ordem Tributária, nem tampouco com uma tentativa desordenada de instituir instrumentos que poderiam ser eficazes, mas se perdem em sua efetividade.

2. O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR NO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e participação dos valores sociais. Norberto Bobbio demonstra a ligação umbilical do Estado de Direito e a relação jurídica:

> "É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos"[2].

Usando expressão do próprio *Bobbio*, não se trata de um jogo de palavras, mas constatação do real escopo do Estado de Direito e, por mais óbvio que possa parecer, vale a repetição que neste Estado de Direito somente podemos estar tratando de relações jurídicas, sistematicamente reguladas pelo Direito e segundo os valores e princípios que fundam o Ordenamento Jurídico.

A Professora Misabel Derzi[3] demonstra não poder o conceito de democracia se amesquinhar em forma de governo, aspecto formal importante, mas restritivo face à importância do instituto, vai mais além do que o consagrado no art. 1º do Texto Constitucional, pois se faz valer de uma REPÚBLICA FEDERATIVA para efetivação deste Estado Democrático de Direito.

Portanto, Estado Democrático de Direito seria aquele que, do ponto de vista formal, garante a obediência ao Texto Constitucional e às leis que o regulam e o operacionalizam e, do ponto de vista material, aquele Estado que tem como meta a justiça material, a liberdade e a igualdade, equilibrando tais pilares para que intervenha o mínimo possível na liberdade, com atuação isonômica, na busca da justiça material, tudo isso com previsibilidade de regras e com direitos processuais garantidores dos questionamentos da sociedade à autuação do Estado (exercício da cidadania). Nas palavras de Stein Torstein, em tal Estado deve haver, no mínimo, *"os preceitos da previsibilidade, da segurança jurídica e da justiça material"*[4].

A lembrar sempre o Professor Ataliba, os princípios que devem nortear o Ordenamento Jurídico Pátrio, via de conseqüência, o próprio Sistema Tributário, são o Federalismo e a separação dos poderes na preservação do Estado Democrático de Direito.

---

2 BOBBIO, Norberto, *A era dos direitos,* Trad. Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1992

3 DERZI, Misabel, Nota 1, p. 10, ***in*** BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., atualizada por MISABEL DERZI. Rio de Janeiro. Forense. 1999. P. 34

4 STEIN Torstein, *A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha.* Cadernos Adenauer, 2000, n. 3. Acesso à Justiça e Cidadania. Konrad Adenauer Stiftung

Importa ao presente a separação dos poderes, cujo objetivo maior é evitar a concentração de poder e, com ele, o abuso. Aliás, como bem alerta Bobbio[5], a constitucionalização dos remédios para evitar o abuso do poder se deu pela separação dos poderes e pela subordinação do poder estatal, inclusive do próprio Judiciário, ao Direito. E novamente as lições da Professora Misabel Derzi quanto a separação dos poderes:

> "(...) entretanto, apesar das várias revisões por que passou a teoria, fica sempre a idéia principal de que, através da separação dos poderes ou, na versão mais moderna, das funções estatais, se assegura a liberdade. Por meio do equilíbrio e controle recíproco entre as funções estatais, no sistema de pesos e contrapesos, se obtém 'uma garantia concreta da liberdade e uma afirmativa de que a soberania não será usurpada por qualquer um dos órgãos." (...) "Lato sensu, todo Estado é de Direito, vez que a todo Estado corresponde uma ordem jurídica. Não obstante, a expressão é reservada, como lembra Hans Kelsen, para designar aquele, onde certas condições mínimas de democracia e garantias individuais são respeitadas. Na república democrática, a liberdade é compreendida como autodeterminação, ou seja, o indivíduo é submetido a um ordenamento jurídico que ele quer, porque partilha de sua criação. (...) A noção fundamental que decorre da democracia não é propriamente a separação entre as funções estatais, mas a idéia de que todo poder deve decorrer do povo e ser por ele exercido e 'onde não é possível a democracia direta mas apenas a indireta, todo poder tem que ser exercido por um órgão colegiado cujos membros tenham sido eleitos pelo povo e sejam juridicamente responsáveis perante este' (...) A evolução do Estado de Direito ao Estado da Constituição faz crescer de importância o papel do Poder Judiciário, naqueles países, onde esse Poder monopoliza o processo de controle da constitucionalidade das leis, ou nele desempenha função de grande relevância. Por isso, concordamos com Gordillo, quando leciona que, teoricamente, o Poder Executivo subordina-se ao Legislativo e o Legislativo ao Judiciário(...)"[6]

Com o *Estado Democrático de Direito* (Democracia e Direito – Justiça e Segurança) impõe-se uma nova relação, de respeito ao cidadão, formula-se a relação jurídica e não mais uma relação de poder. Significa, dentre outros aspectos, previsibilidade das ações do Estado; boa-fé deste Estado para tratar seus cidadãos contribuintes de forma segura (previsível, certa, limitada) e justa (porque certa, previsível, limitada). O valor da segurança jurídica é também uma conseqüência e uma premissa do Estado de Direito:

5 BOBBIO, Norberto, *O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito,* Trad. Márcio Pugliesi, Coleção Elementos do Direito, Ícone Editora

6 DERZI, Misabel de Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo,* RT, 1988, pgs. 85 e segs.

> "A segurança jurídica como tal é um princípio constitucional não-escrito, derivado do princípio do Estado de Direito. Já que a segurança jurídica deve tornar-se previsível a atuação estatal para o particular, essa atuação deve estar sujeita a regras fixas. A limitação do poder do Estado por essas regras, isto é, por essas leis, cuja observância é vigiada pela justiça, é o conteúdo especial do princípio do Estado de Direito."[7]

Nesse compasso, a mais eficaz forma encontrada até os dias atuais para cercar o poder, tornando suas ações previsíveis, foi através do princípio da legalidade, que do ponto de vista da forma exige lei para instituir, majorar, extinguir ou modificar direitos; mas do ponto de vista material – pelos princípios que norteiam o Sistema Tributário Nacional – significa concretizar conceitos jurídicos fechados, reduzindo no máximo grau dentro do Direito Tributário o poder discricionário da Administração Pública. Aliás, nas palavras de EDUARDO MANEIRA[8] o princípio da legalidade é princípio geral do sistema que "*confere concretude e densificação*" aos princípios (estruturantes) da República e do Estado de Direito. No mesmo sentido, ALBERTO XAVIER[9] defende que o princípio da reserva absoluta de lei formal não é "*mera emanação de uma idéia de autotributação, de livre consentimento dos impostos, antes passa a ser encarado por outra perspectiva, segundo a qual a lei formal (...) é o único instrumento válido, no Estado de Direito, de revelação e garantia da justiça tributária.*"[10]

A legalidade é limitação de fonte de criação jurídica, mantendo a segurança, a participação democrática e a previsibilidade das ações estatais, ou seja, o cidadão em sua plena e constitucional liberdade somente será turbado se os Poderes investidos e constituídos para tanto o fizerem, mesmo assim o Poder investido (Legislativo) deverá passar pelo crivo do protetor da vontade da minoria política (Poder Judiciário); adaptando-se aos novos tempos, quanto as medidas provisórias, se não extirpadas do Sistema, podemos dizer que, excep-

7 STEIN Torstein, *A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha.* Cadernos Adenauer, 2000, n. 3. Acesso à Justiça e Cidadania. Konrad Adenauer Stiftung

8 Cf. MANEIRA, Eduardo. *Direito tributário: o princípio da não-surpresa,* Belo Horizonte, Del Rey, 1994, pág. 18.

9 XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação,* São Paulo, RT, 1978, pág. 11.

10 A atividade tributária, por se tratar de uma intervenção no direito de propriedade dos particulares, deve fundar-se num ato normativo originário do órgão com competência legislativa normal e revestido da forma externa e legalmente prescrita (*lex escripta* e *stricta*), isto é, lei não só escrita, mas estrita, que discipline os atos do Executivo na cobrança do tributo de forma completa. Em outras palavras, "a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos (...), limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal". (Cf. Alberto Xavier , obra citada, pág. 36/38).

cionalmente, se o ato parte do Poder não investido (Poder Executivo) poderá – se o Texto Constitucional autorizar – ter força de lei, desde que o Poder Investido (Legislativo) ratifique o procedimento (conversão em lei) seguindo o caminho restante do crivo pelo Poder que protege as minorias políticas (Poder Judiciário).

Conquanto, todo tributo deve ser instituído (em todas as suas faces e aspectos – material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado ou ratificado pelo Poder Legislativo. Voltamos aos pressupostos do Estado Democrático de Direito (lembre-se que a relação jurídica se estabelece pela forma como o Estado se constitui no Texto Constitucional) para citarmos a precisão com que a matéria é sintetizada pela doutrina: *"A concepção de Estado de Direito liga-se à de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la"*.[11]

Conquanto, a consagração do princípio da legalidade é a consagração do próprio processo democrático, juntamente com a segurança da autodeterminação; autotributação ou nas sábias palavras do Professor Sacha Calmon:

> "A legalidade da tributação, dizia Pontes de Miranda, significa o povo se tributando a si próprio. Traduz-se como o povo autorizando a tributação através dos seus representantes eleitos para fazer leis, ficando o príncipe, o chefe do Poder Executivo – que cobra os tributos – a depender do Parlamento.
>
> O princípio vige e vale em todo o território nacional subordinando os legisladores das três ordens da Federação. Nenhum tributo (gênero), tirante as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado ou minorado após criado) sem lei"[12]

De fato, neste ramo do direito, o rigorismo com a observância legal deve ser ainda maior, uma vez que a tributação está diretamente vinculada com o patrimônio do particular – outro Direito Fundamental – encontrado em mesmo nível de importância que o direito à vida, à liberdade, à igualdade e à segurança na Carta Política (art. 5º, *caput*)[13].

---

11 DERZI, Misabel ***in*** BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., atualizada por MISABEL DERZI. Rio de Janeiro. Forense. 1999. Nota 14, p. 72

12 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1999, p. 202

13 *"Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I da Constituição supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo, da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine: a) a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (Material-pessoal, espacial, temporal); b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do quantum a pagar, prazo de pagamento); c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões; d) sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia; e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial; f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário."* DERZI, Misabel ***in*** BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., atualizada por MISABEL DERZI. Rio de Janeiro. Forense. 1999. Nota 25, p. 118.

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional. A Professora Misabel[14] ainda lembra MATTERN para quem Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça.

Nesse compasso, LUHMANN centra-se na confiança sistêmica[15], não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia. A legalidade e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro. Faceta similar tem a desconfiança, contudo, esta traz junto com a redução da complexidade, sua capacidade destrutiva.

Onde há confiança há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento do número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade.[16]

---

14 DERZI, Misabel Abreu Machado, Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. Tese apresentada no Concurso para Professor Titular da UFMG. 2008. Inédita.

15 *"Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, por meio da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo"*. Cf. LUHMANN. Confianza. Barcelona, Anthropos, 1996.

16 NIKLAS LUHMANN. Confianza. Trad. Amada Flores, Anthropos. Universidad IberoAmericana. Santiago, 1996. p. 14. E o Autor, na pág. 109, afirma: *"Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realiza é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades. A confiança no sistema conta com processos explícitos para a redução da complexidade, quer dizer, com pessoas, não com a natureza. Os grandes processos civilizadores de transição, até a confiança no sistema, dão à humanidade uma atitude estável em direção ao que é contingente em um mundo complexo, faz possível viver com a consciência de que tudo poderia ser de outra maneira. Esses processos fazem com que o homem possa ter consciência da contingência social do mundo. Esse pensamento dá origem ao problema da consciência transcendental na constituição significativa do mundo."*

INGO SARLET, de igual forma, entende que a garantia fundamental da confiança é pressuposto do Estado Democrático de Direito[17].

Nesse sentido e adentrando no campo do Direito Tributário, como poderíamos enxergar relações jurídicas entre Estado e Contribuintes? Uma relação ditada dos valores fundamentais (Justiça e Segurança). A premissa é a previsibilidade, a confiança e a transparência das ações do Estado; que este Estado trate o contribuinte como igual e livre, na medida em que se desigualam os desiguais e renuncia-se a liberdade na exata porção da necessidade solidária. A base desta relação jurídica que é a Norma Constitucional.

E os tributos destinados ao custeio da Seguridade Social não fogem à regra, estando, pois, submetidos ao controle do poder de tributar, aos limites impostos pelo Texto Constitucional (artigos 149, 150 e 195, CF/88) [18]. A tais limites acresça-se a finalidade, que não se encontra no desenho da hipótese, mas na própria norma de competência, na legitimação do tributo pelo Texto Constitucional. Portanto, o custeio da Seguridade Social deve se cercar dos princípios que limitam o poder de tributar e visar à concessão do direito social, nada mais, nada menos.

3. O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL E OS BENEFÍCIOS DE RISCO

Como dito nas normas introdutórias, a Constituição Federal estabelece que a Seguridade Social constitui-se nos três pilares da saúde, previdência e assistência social[19]. Quanto aos préstimos sociais que são oferecidos pela Seguridade Social apenas destacamos, para muito não alongar, que a saúde deve ser prestada de forma gratuita e através de um sistema único de saúde, que visa englobar os atos governamentais em tal seara, tendo a livre iniciativa como complementar a tal sistema; a Previdência Social é organizada sob a forma contributiva e de inscrição obrigatória[20], com cobertura de (I) invalidez

17 INGO WOLFGANG SARLET. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar.* Tese apresentada no Concurso para Professor Titular da UFMG. 2008.

18 As contribuições previstas no art. 195 da Constituição têm natureza tributária, pois o art. 149 remete as contribuições sociais à observância do regime tributário (art. 146, III e art. 150, I e II), que também se enquadram no conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN. Esse o entendimento pacífico da jurisprudência do STF (v.g. RE 168.457/MG, Min. Moreira Alves; DJ 11/11/1994).

19 Art. 194 do Texto Constitucional de 1988

20 Além do regime obrigatório, o Texto Constitucional determina o estímulo à Previdência Complementar, de caráter facultativo.

permanente ou temporária; (II) morte; (III) aposentadoria; (IV) proteção à maternidade; (V) proteção ao desemprego; (VI) proteção à família, através de benefícios como auxílio-família e auxílio-reclusão e a Assistência Social, que segue na linha dos objetivos traçados para a Previdência Social, mas como escopo maior de proteção e inserção social daqueles que não provêem de recursos sequer para participar do regime previdenciário contributivo.

Quanto ao custeio, o Texto Constitucional de 1988, na sua forma original, previa que a Seguridade Social seria financiada por toda sociedade, de forma direta ou indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como através de contribuições sociais (I) dos empregadores, incidente[21] sobre a folha de salários, faturamento ou lucro; (II) dos trabalhadores e (III) pela receita oriunda de concursos de prognósticos. O §4º do mesmo art. 195 estabelece a competência para instituição de novas fontes de custeio, determinando, para isso, o seguimento dos requisitos impostos para o exercício da competência residual da União Federal no poder de tributar (art. 154, CF/88).

Ao deixar de utilizar o mesmo expediente da Emenda n. 1/1969, que alterou a redação da Constituição de 1967, o Texto Constitucional em vigor preferiu estabelecer uma regra-matriz das denominadas contribuições em seu art. 149, inserido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, o qual confere à União, com exclusividade, a competência para criar contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas. No parágrafo primeiro desse artigo, a Constituição confere ainda a Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência para instituir contribuições destinadas a custear o sistema de previdência de seus servidores e no interesse desses servidores. Destarte, ao invés de inserir a regra de competência de tais tributos no próprio Sistema Tributário, preferiu determinar, pelo mencionado art. 149, a aplicação dos princípios protetores e limitadores do poder de tributar e, ainda, remeter o leitor expressamente ao art. 195, CF/88, onde consta a regra de competência para a instituição de tributos que irão financiar o custeio da Seguridade Social[22].

21 Aqui importante notar, para uma reflexão posterior, que o Texto Constitucional de 1988, em sua redação original, constava a palavra em seu singular "incidente", levando à conclusão de que o Constituinte havia outorgado ao legislador infraconstitucional o poder de instituir apenas uma contribuição, sobre um dos três fatores, para o empregador, ou seja, poder-se-ia cogitar a incidência não somatória, como atualmente, para cada empregador e conforme sua atividade econômica (modelo similar ao que já existia para o PIS e para o FINSOCIAL). Posteriormente, a palavra foi colocada no plural ("incidentes") dando maior flexibilidade e abertura para a deturpação atualmente encontrada em nosso sistema tributário.

22 A doutrina, desde que promulgada a Constituição, já reconhecia o caráter tributário das exações que deveriam custear a Seguridade Social. Entre outros: IVES GANDRA

Quanto às fontes de custeio nomeadas pelo Texto Constitucional de 1988, como dito anteriormente, a intenção era um equilíbrio entre elas e não a cumulatividade de cobrança como hoje se vê, o que foi alertado, desde muito, pelo Prof. Geraldo Ataliba. A respeito do tema também se posicionou a Professora Misabel Derzi[23]:

> ...o espírito da Constituição é de buscar o equilíbrio entre os fatores capital e trabalho e a igualdade entre as empresas, no custeio da Seguridade. Quanto maior o lucro ou faturamento, frente ao baixo valor da folha de salários, mais elevada poderá ser a alíquota incidente sobre o capital. Em contrapartida, se a mão-de-obra é onerosa em uma empresa de baixos lucros ou faturamento, proporcionalmente menos expressivo, menor a alíquota. Portanto, as alíquotas podem variar em uma contribuição única que leve em conta a equidade entre salários, o lucro ou faturamento. Mas de forma integrada e relacional, nunca em contribuições desconexas e múltiplas."

José Eduardo Soares de Melo também lembra Geraldo Ataliba, na mesma linha de que o art. 195, I:

> "...é uma só contribuição, com uma só base de cálculo, resultante da combinação da folha, faturamento e lucro. Porque: a) cada base isolada viola o art. 150, II. É impossível tratar igualmente os contribuintes, se se tomar isoladamente essa grandeza; b) cada base isolada configura claramente a natureza de impostos; c) lucro e faturamento são bases de impostos já previstos: Imposto de Renda e ICMS e ISS. Entre entender que (a) o artigo 195, I, não duplica incidência, nem prevê superposições; ou, (b) que ilogicamente o faz, o intérprete deve optar por (a) deve atribuir racionalidade ao sistema; d) sendo base da contribuição de empregadores a combinação dos três dados numéricos (art. 195, I), todos contribuirão e será equânime (isônoma) a repartição dos encargos por todos os contribuintes"[24]

MARTINS, HUGO DE BRITO MACHADO, MISABEL DERZI, SACHA CALMON, WAGNER BALERA, EDUARDO SOARES DE MELLO, VALDIR ROCHA (**in** Cadernos de Pesquisa Tributária, vol. 17, Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos Universitários, 1992), GERALDO ATALIBA (Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Malheiros Ed., 1995), ROQUE A. CARRAZA, ESTEVÃO HORVATH, PAULO DE BARROS CARVALHO e RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (Repertório IOB de Jurisprudência, 1a. quinzena de abril de 1989, p. 119 e segs.) e JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER (Revista dos Tribunais, vol. 573, p. 17). E, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu em definitivo a questão, por todos: *RE nos. 159.036-8, 159.187-8,* 166.772-9/RS, 138284-8/CE.

23 ***In*** *Contribuições Sociais,* Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17, Editora Resenha Tributária, 1992; ***apud*** MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário,* 2ª edição, Coleção Estudos de Direito Tributário, Malheiros, 1996

24 ATALIBA, Geraldo ***apud*** José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário,* 2ª edição, Coleção Estudos de Direito Tributário, Malheiros, 1996

Contudo, aparentemente despida da mesma proteção dos impostos, tais exações passaram a ser o alvo predileto do Poder Público para aumento da carga tributária, o que pode ser sintetizado no seguinte: a) das fontes de custeio originárias agregou-se a tributação também dos profissionais autônomos, em que pese permanecer a tributação sobre a renda (contraprestação dos serviços); b) ainda quanto às fontes originais, a idéia de um tributo simplificado sobre o faturamento, com alíquotas reduzidas e uma base muito alargada, o que facilita a arrecadação, foi substituída por uma tributação com alíquotas mais substanciosas e, posteriormente, introduzindo um mecanismo de suposta não-cumulatividade (PIS/COFINS), convivendo com sistemas paralelos cumulativos e até monofásico; c) a bem de uma suposta igualdade de condições, criou-se a duplicação dos tributos acima mencionados para as importações; d) em outras tantas áreas o Poder utilizou-se das pequenas amarras que lhe eram impostas para duplicar sua competência ou usurpar a competência de outro ente da Federação para criar diversas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico; e) tornam-se repetitivos e sistemáticos os desvios, tredestinações ou a simples não aplicação do produto da arrecadação nos fins constitucionalmente previstos.

Como vimos, os sinais presuntivos se multiplicaram e a norma de competência se alargou desde o Texto Constitucional de origem, desvirtuando a forma como foram pensadas pelo Constituinte Originário.

Quanto ao regime previdenciário, sem muito alongar, pode ele ser financiado de algumas formas: SISTEMA DE REPARTIÇÃO, onde os recursos são recolhidos pelos contribuintes para financiar os aposentados de hoje, gerando um pacto social entre gerações e podendo causar problemas sérios com o aumento da expectativa de via (aumento do tempo de benefício), se não for reformado o sistema de forma proporcional (aumento do tempo de contribuição); SISTEMA DE CAPITALIZAÇÃO, poupança individual, onde cada contribuinte realiza suas contribuições e as mesmas são alocadas em contas individuais, acumulando uma reserva ao longo da vida e, cumprido os requisitos de elegibilidade, terá o segurado direito a um benefício proporcional às reservas constituídas.

O Brasil adota para a Previdência Social o regime de repartição, portanto, com menor poder de concentração de renda, mas capacidade de geração de déficits maiores, pelo aumento da expectativa de vida e todos os fatores atuariais que não cabem declinar neste momento.

Desenho um pouco distinto tem sido demonstrado nos chamados benefícios de risco (auxílio-doença, auxílio-acidente, incapacidade) e na aposentadoria especial, com a implementação de instrumentos que se pode denominar

como sendo extrafiscais, ou seja, alíquotas que desejam tornar proporcional o custeio e a geração dos benefícios em cada empregador, com estímulo aos empregadores para investimentos em segurança no trabalho, buscando a redução do pagamento de benefícios, mas, por vezes, criando punições na ausência destes investimentos.

Basicamente, para os benefícios de risco a metodologia atual utiliza-se de dois instrumentos: alíquotas conforme a atividade da empresa (SAT – Seguro Acidente do Trabalho), uma vez que o maior ou menor grau de risco ensejará – teoricamente – um volume maior ou menor de pagamento de benefícios previdenciários, mas aqui a proporcionalidade se dá pelo setor econômico; e uma segunda metodologia, que tem sido alvo de constantes críticas, que busca analisar a empresa individualmente, dobrando o valor de sua contribuição ao SAT ou reduzindo-a, conforme esta empresa esteja situada na geração de benefícios de risco dentro de sua atividade econômica (FAP – Fator Acidentário Previdenciário).

Quanto à aposentadoria especial, àqueles que sujeitam seus empregados às condições que levem à antecipação do benefício previdenciário em relação à aposentadoria normal, cobra-se um acional ao SAT, uma vez que reduzido o tempo de financiamento, a intenção é aumentar o valor das contribuições do empregador para fazer face ao custeio antecipado.

Vejamos, pois, algumas questões que preocupam na implementação desta metodologia.

4. SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO (SAT). O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

O primeiro ponto a ser abordado se refere ao Seguro Acidente do Trabalho. O Texto Constitucional, ao tratar do tema, garantiu aos trabalhadores a concessão de um seguro contra acidentes do trabalho, custeado pelos empregados (art. 7º, XXVIII, CF/88), sem prejuízo de eventual indenização por dolo ou culpa no evento.

Regulado inicialmente pela Lei no 7.787/89, com uma alíquota fixa de 2% sobre a folha de pagamento e a previsão de um adicional (entre 0,9 a 1,8%) para empresas com índice de infortúnios maior que a média do próprio setor.

Posteriormente, a lei 8.212/91 estabeleceu a contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho (SAT) com alíquotas variáveis entre 1% e 3%, conforme a classificação da atividade econômica preponderante da empresa e seu grau de risco (leve, médio, grave):

> "Art. 22 – (...)
>
> II – para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 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. (...)
>
> § 3º 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."

A Lei deixou para a sua regulamentação a função de elencar as atividades que teriam grau de risco leve, médio ou grave, matéria que foi levada ao Poder Judiciário, tendo o Supremo Tribunal Federal se posicionado de que tal delegação não estaria a ferir o princípio da legalidade, posto que todos os elementos da obrigação tributária estavam presentes na norma e o regulamento apenas especificou um conceito indeterminado previsto na lei, qual seja, o de atividades de risco leve, médio e grave (RE 343.446/SC).

A norma regulamentadora avançou o sinal da legalidade quando passou a entender que as alíquotas do SAT deveriam ser aferidas conforme a atividade preponderante de toda a empresa e não individualizada por estabelecimento (CNPJ), nos termos do Decreto nº 2.173/97[25].

---

[25] O nascimento da contribuição para o SAT consta da Lei nº 8.212/91, posteriormente regulada pelo Decreto nº 612/91, **quando a alíquota era definida segundo a atividade preponderante do estabelecimento e não da empresa como um todo.** Contudo, esta norma foi revogada pelo Decreto nº 2.173, de 05 de março de 1997, o qual por sua vez também veio a ser revogado pelo Decreto nº 3.048 de 06 de maio de 1999, que alterou a forma de tributação da referida contribuição. **Ao definir como preponderante a atividade que englobe o maior número de funcionários da empresa** e não mais do estabelecimento, o atual regulamento do custeio da seguridade social excede os limites de tributação previstos na Lei nº 8.212/91, bem como peca contra a natureza securitária da contribuição e fere os postulados da razoabilidade e proporcionalidade. Este excesso foi reafirmado pela IN SRP nº 03/05, art. 86.

Analisando-se essa finalidade constitucional, torna-se nítido que este tributo deve incidir de maneira proporcional em relação ao risco da atividade. Caso a empresa tenha estabelecimentos que representam riscos distintos, a contribuição somente se justifica se aplicada a alíquota em consideração a cada estabelecimento de forma individualizada, de acordo com sua atividade específica. Os princípios da igualdade e da razoabilidade são frontalmente violados com a metodologia de atividade preponderante da empresa e não do estabelecimento, pois gera ônus para a empresa para segurar um risco para o qual não concorre[26] e desestimula o caráter extrafiscal das empresas no investimento na segurança do ambiente laboral.

Sendo assim, a interpretação lógica e razoável do art. 22 da Lei nº 8.212/91, obedecendo ao objetivo da lei, é de que o grau de risco seja aferido por estabelecimento, até mesmo em função do princípio da autonomia dos estabelecimentos, preconizado pelo CTN e pela própria legislação previdenciária[27].

Após inúmeros julgados nesse sentido (v.g. AgRg no REsp n.º 479.088/SC, DJU de 13.09.04; REsp n.º 412.343/RS, DJU de 06.09.04; EREsp nº 478.100-RS, DJ 28/02/2005, p.182; EREsp nº 476.885-SC, DJ 14/11/2005, p.178) o STJ sumulou o entendimento na linha acima defendida:

> "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." (Primeira Seção STJ, em 11 de junho de 2008, Súmula nº 351)

Repita-se, tal procedimento – ainda existente nos dias atuais, apesar da pacificação da matéria – de exigir o enquadramento da alíquota tomando como base a atividade preponderante da empresa (na soma de seus estabelecimentos) e não de cada estabelecimento fere a finalidade constitucional e securitária da contribuição, o objetivo da Lei 8.212/91, o princípio da proporcionalidade e a autonomia entre os estabelecimentos. Se a intenção é financiar o Seguro de Acidente do Trabalho, deve o financiamento ser proporcional ao risco que está sendo o empregado submetido.

[26] A título de exemplo, é ver a situação extremamente comum na qual a empresa possui um estabelecimento administrativo (grau de risco 1%) com 30 empregados e CNPJ próprio e a 500 km de distância da unidade industrial (grau de risco 3%), esta com 100 empregados e outro CNPJ. Não parece adequado, razoável, proporcional e jurídico que o estabelecimento administrativo, longe, muito longe da unidade industrial, pague pelo risco existente neste último.

[27] Com efeito, a IN MPS/SRP nº 19 de 26 de dezembro de 2006, que estabelece as normas de cumprimento das obrigações acessórias e dos recolhimentos das contribuições relacionadas à previdência social, determina que devem ser apresentadas declarações individualizadas para cada estabelecimento, individualizado por CNPJ.

5. ADICIONAL SAT/RAT. CUSTEIO DA APOSENTADORIA ESPECIAL. O CARÁTER EXTRAFISCAL DO TRIBUTO

A legislação prevê, ainda, o denominado Adicional do SAT, adicional este cobrado das empresas que possuem empregados expostos a agentes de risco, sujeitos à aposentadoria especial, nos termos das alterações trazidas pela Lei 9.732/98 às Leis 8212/91 e 8213/91 (RAT):

> Lei 8.212/91:
>
> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23:
>
> *II – para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 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: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98) (...)*
>
> Lei 8.213/91
>
> *"Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)*
>
> (...)
>
> § 3º A concessão da aposentadoria especial dependerá de comprovação pelo segurado, perante o Instituto Nacional do Seguro Social–INSS, do tempo de trabalho permanente, não ocasional nem intermitente, em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante o período mínimo fixado. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)
>
> *(...)*
>
> § 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 7º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais referidas no ***caput****. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)."*

"Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 2º Do laudo técnico referido no parágrafo anterior deverão constar informação sobre a existência de tecnologia de proteção coletiva ou individual que diminua a intensidade do agente agressivo a limites de tolerância e recomendação sobre a sua adoção pelo estabelecimento respectivo. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)."

A questão tratada no SAT (atividade preponderante da empresa x atividade preponderante do estabelecimento) aqui não se perfaz, posto que o adicional deve ser recolhido com base na remuneração dos empregados sujeitos ao risco, portanto, não será o adicional à totalidade dos empregados, do estabelecimento ou da empresa, mas apenas aqueles submetidos ao risco[28].

A sensível questão aqui tratada diz respeito diretamente à gestão do ambiente de trabalho realizada pela empresa. Normas infralegais exigem uma série de procedimentos e instrumentos de gestão do ambiente laboral que, se não existentes, aos olhos da Fiscalização, pressupõem – de maneira absurda – a existência dos agentes nocivos.

Nada disso. Se há a cobrança e esta procede, estará o Poder Público vinculado com a concessão da aposentadoria especial (ou cômputo do período de forma diferenciada[29]).

28 Art. 57, § 7º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais referidas no caput. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

29 Art. 57, § 5º O tempo de trabalho exercido sob condições especiais que sejam ou venham a ser consideradas prejudiciais à saúde ou à integridade física será somado, após a respectiva conversão ao tempo de trabalho exercido em atividade comum, segundo critérios estabelecidos pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, para efeito de concessão de qualquer benefício. (Incluído pela Lei nº 9.032, de 1995)

O mesmo artigo 57 da Lei 8.213/91 que autoriza a cobrança do adicional menciona que a concessão do benefício depende de comprovação pelo segurado do *tempo de trabalho permanente, não ocasional nem intermitente em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante o período mínimo fixado* (§3º) e além do tempo de trabalho a efetiva exposição aos agentes nocivos.

Ora, se houver o pagamento do referido adicional, haverá presunção absoluta, sob pena da Previdência Social se locupletar de valor que não deu destinação; lado outro, se a Previdência Social nega o benefício não tem legitimidade para cobrar o adicional da empresa.

Mas a existência ou inexistência de instrumentos de gestão (PPRA[30], PCMSO[31], LTCAT[32] e PPRA[33]) são apenas formas de apurar os riscos no ambiente laboral, mas não pode a ausência destes tornar presumida a existência dos agentes nocivos.

O tributo (adicional ao SAT) somente pode incidir sobre a remuneração dos empregados que estejam efetivamente sob risco e sujeitos aos agentes insalubres. Existindo ou não os instrumentos de gestão do ambiente laboral, cabe a Fiscalização acionar médicos e engenheiros de segurança dos quadros da Fiscalização para verificação do ambiente laboral. A ausência dos instrumentos de gestão pode gerar multas administrativas, mas jamais serão hipótese de incidência do adicional ora analisado.

Aqui os limites ao poder de tributar se equilibram com outros princípios e direitos sociais que devem ser respeitados: é preciso buscar a VERDADE MATERIAL e a efetiva motivação de eventual cobrança. Não é apenas uma questão de arrecadação, mas de preservação da saúde, da vida e dos direitos sociais assegurados ao trabalhador pelo Texto Constitucional.

Lado outro, se a empresa comprova a existência de eventuais agentes, mas através de Medidas de Proteção Coletiva, Equipamentos de Proteção coletivos ou individuais, investimentos em segurança, entre outros, consegue neutralizar os referidos agentes a níveis aceitáveis de exposição, tais procedimentos

30 **Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA):** visa a preservação da saúde e da integridade dos trabalhadores, com a constante antecipação, reconhecimento, avaliação e controle da ocorrência de riscos ambientais

31 **Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO):** elaborado e implementado pela empresa ou pelo estabelecimento, a partir do PPRA, PGR e PCMAT e busca promover a prevenção, o rastreamento e o diagnóstico precoce dos agravos à saúde relacionados ao trabalho

32 **Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT):** laudo pericial sobre as condições ambientais do trabalho

33 **Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP):** documento histórico-laboral individual do trabalhador

devem ser considerados para a não cobrança do tributo, pois aqui há que prevalecer o caráter extrafiscal do adicional. A intenção não pode ser o pagamento do adicional ou mesmo a contrapartida do benefício previdenciário: os direitos fundamentais e sociais à saúde e à vida devem sobrepor a tais objetivos. A intenção deve ser sempre a neutralização dos agentes.

Mais do que invocar o princípio da legalidade, vale o retorno à confiança na lei e nos atos fiscais, ou seja, a norma constitucional autoriza a cobrança com um fim específico que, se retirado ou não comprovada a necessidade, não se legitima a cobrança.

Portanto, se a empresa cumpre adequadamente os deveres legais e gerencia de forma eficaz o ambiente de trabalho, eliminando os agentes nocivos (na faixa de tolerância) da exposição aos seus empregados, não enseja, assim, o pagamento do adicional ao SAT.

Destarte, os limites estão fixados por lei e não podem ser mitigados pela regulamentação: com a comprovação da gestão dos riscos no ambiente de trabalho e demonstrado que os agentes nocivos são eliminados ou reduzidos a um grau de tolerância aceitável, o adicional não se justifica. Aliás, como dito, a norma ter caráter extrafiscal, busca incentivar as empresas a investir no ambiente de trabalho e reduzir o grau de exposição aos agentes tidos como nocivos e esta a *ratio* que deve acompanhar a sua interpretação.

6. FAP – FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. LEGALIDADE E METODOLOGIA APLICÁVEL

Por fim, na abordagem que se pretende sobre os financiamentos dos benefícios de risco e antecipados da Previdência Social, a mais recente criação, o FAP. Como visto acima, na sistemática anterior, as alíquotas do SAT foram fixadas pela lei em 1, 2 ou 3%, e incidiriam de acordo com o grau de risco da atividade.

Com a vigência da Lei 10.666/2003 foi estabelecida uma variação nessas alíquotas, que poderiam ser reduzidas em 50% ou aumentadas em até 100%, na forma do regulamento. Os critérios para essa variação da alíquota entre a faixa contínua de 0,5% a 6% são, nos termos do art. 10 da Lei 10.666/2003, "*os resultados obtidos a partir dos índices de freqüência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social*". Eis a redação do 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 cinqüenta 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 freqüência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Nota-se então que a Lei 10.666/2003 não fixou nenhuma alíquota, mas apenas estabeleceu critérios pelos quais o Poder Executivo, por regulamento, poderia determinar a metodologia apta a definir a alíquota aplicável.

O Poder Executivo editou então os Decretos 6.042/07 e 6.957/09, que alteraram o Regulamento da Previdência Social (RPS – Decreto 3.048/91), inserindo o art. 202-A, onde se determina toda metodologia para se chegar ao FAP, que será aplicado sobre o valor resultante da previsão do art. 22, II da Lei 8.212/91 para fins de fixação do montante devido a título de RAT.

Foram, ainda, editadas as Resoluções MPS/CNPS 1.308/2009 e 1.309/2009, que, além da motivação para a adoção do FAP, introduziram elementos necessários à apuração do mesmo não constantes da lei ou do Regulamento, inovando ao dispor sobre: fontes dos dados a serem considerados (item 2.1), definições de conceitos a serem utilizados na apuração (item 2.2.); forma da geração dos Índices de Freqüência, Gravidade e Custo (item 2.3) e, por fim, a geração do FAP (item 2.4) e sua divulgação (item 2.5).

Ainda que a intenção tenha sido instituir um caráter extrafiscal à norma, estimulando as empresas – dentro de cada setor econômico – a investir nas reduções de acidentalidade, o *modus operandi* ofende: **a)** ofende o princípio da legalidade tributária; **b)** impõe distinção de alíquota de contribuições em hipótese não prevista na Constituição; **c)** agrava a alíquota de tributo em função de suposto ato ilícito, contrariando o art. 3º do CTN, pois a metodologia adotada não prestigia a efetiva apuração do caráter extrafiscal, mas visa arrecadação e punição.

Fere a legalidade porque a norma constitucional estabelece que todos os elementos necessários para a configuração da obrigação de pagar o tributo (fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota) devem estar previstas em lei (legalidade material), que é a fonte única do tributo (legalidade formal). Ora, no caso em análise o art. 10 da Lei 10.666/2003, longe de fixar a alíquota do RAT, expõe referida espécie tributária a uma variação contínua de alíquota entre 0,5% e 6%, decorrente da possibilidade de redução pela metade ou aumento de 100% das alíquotas de 1%, 2% ou 2% previstas no art. 22, II da Lei 8.212/91, conforme o resultado obtido pela empresa, dentro de sua classe de atividade (CNAE), obtido pelos índices de frequência, gravidade e custo.

Estamos diante de um *tipo incompleto,* posto que somente pelo art. 10 da Lei 10.666/2003 é impossível fixar a alíquota à qual o contribuinte estará sujeito para pagar o RAT; não se sabe a metodologia a ser aplicada; não se tem idéia dos fatores que irão compor cada um dos índices (freqüência, gravidade e custo). Aliás, há expressa confissão de ferimento à legalidade quando o § 10 do art. 202-A do RPS determina que "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*". O Poder Executivo tem ampla discricionariedade em alterar e majorar o RAT, escolhendo ao seu alvedrio os pesos e os dados que irão compor os índices de freqüência, gravidade e custo, o que torna o instituto incompatível com os ditames constitucionais.

Portanto, salvo as exceções constitucionais segundo as quais a lei estabelecerá os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas de tributos (CF; art. 153, § 1º; e art. 177, § 4º, I, 'b'), dentre as quais nenhuma se refere às contribuições sociais sobre a folha de salários, temos uma reserva absoluta de lei para majoração de tributos pelo aumento da alíquota, uma vez que esta é elemento inexorável da quantificação da obrigação tributária. Explicitando de forma não exaustiva o art. 150, I da Constituição, o art. 97, IV do CTN, com fulcro no art. 146, II da Constituição, dispõe que "*somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo*".

Ademais, a introdução do FAP trouxe outros novos fatos necessários para a quantificação do tributo, fatos esses estranhos à folha de salários (fonte de custeio ordinária e constante do art. 195, CF/88), posto que a Lei 10.666/2003 elegeu outro fato como determinante da incidência tributária, o "*resultado obtido a partir dos índices de freqüência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social*". Não basta mais a aplicação da alíquota sobre a folha de salários, pois a lei não se contenta apenas com o recebimento de salários pelo trabalhador, mas requer a consideração do referido "*resultado*" obtido pelo contribuinte. Destarte, sendo fonte de custeio estranha às constantes do art. 195, CF/88, deveria vir a exação acompanhada de lei complementar, nos exatos termos do §4º do mesmo dispositivo constitucional.

Ainda no campo da legalidade e da norma de competência, não existe previsão constitucional para alíquotas diferenciadas em razão da implementação de políticas de segurança no ambiente de trabalho, sendo que o art. 195, §9º do Texto Constitucional somente autoriza a diferenciação de alíquotas ou base de cálculo diferenciada "*em razão da **atividade econômica**, da **utilização intensiva de mão-de-obra**, do **porte da empresa** ou da **condição estrutural do mercado de trabalho***".

Como se não bastasse, a metodologia adotada:

a) em sua implementação fere as garantias constitucionais do cidadão, entre elas o princípio da publicidade (CF; art. 37, *caput)*; do devido processo legal (CF; art. 5º, LV) e da inafastabilidade da jurisdição (CF; art. 5º, XXV), ou seja, o contribuinte deve ter meios para conhecer os dados e elementos utilizados para a imposição e graduação da tributação, inclusive como pressuposto necessário para que possa discuti-la em juízo ou administrativamente, apresentando defesa de forma mais ampla possível. Esses parâmetros são desrespeitados pelo FAP e sua regulamentação, posto que aos contribuintes não foi dado o devido acesso aos referidos dados, impossibilitando o contribuinte de defender-se de eventuais equívocos.

b) o artigo 10 da Lei 10.666/03 estabeleceu que, para o cálculo do FAP, deve-se comparar ***"o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de freqüência, gravidade e custo"***. Para fins de comparação, as Resoluções nº 1.308/09 e nº 1.309/09 aprovaram metodologia que, basicamente, utiliza-se dos *percentis*. Para o cálculo dos *percentis* as empresas são ordenadas dentro do seu setor, em razão do valor que elas obtiveram nos índices de freqüência, gravidade e custo, de forma ascendente. Contudo, tal forma de comparação entre as empresas, pela utilização de *percentis*, acaba por gerar graves distorções, denunciadas em parecer do Conselho Federal de Estatística – CONFE, pois tal metodologia (a) privilegia somente a ordenação dos valores, sem considerar a grandeza das acidentalidades, (b) havendo empates na classificação das empresas, as distorções são ainda mais agravadas. E assim conclui o parecer: "*Por todo o exposto, dúvidas não remanescem acerca da imprestabilidade do método previsto pelas Resoluções nº 1.308/09 e nº 1.309/09 para o cálculo do FAP (utilização de percentis), restando inconteste o objetivo arrecadatório na sua eleição; sendo esta, inclusive, uma das conclusões do parecer do CONFE, ao afirmar-se que "o método gera aumento indevido das alíquotas, portanto a metodologia incorpora fatalmente viés de aumento de arrecadação*".

c) o pressuposto da metodologia para chegar na base para o cálculo do dito Fator seriam as ocorrências acidentárias de cada empresa. Assim, quanto mais significativo o índice de acidentalidade, maior seria o FAP dos contribuintes. Contudo, algumas parcelas ou eventos jamais poderiam entrar no cômputo dos cálculos: (a) afasta-

mentos por prazo inferior a 15 dias, (uma vez que, neste caso, não há ônus para a Previdência Social, mas sim para o empregador); (b) os benefícios concedidos em razão de acidentes de percurso ou para empregados que já tenham sido demitidos (pois em nada se relacionam com o ambiente de trabalho) (c) benefícios presumidos como acidentários, em decorrência da aplicação do NTEP (Nexo Técnico Epidemiológico Presumido), especialmente quando pendentes de recurso administrativo sem decisão.

Finalmente, voltando a item já desenvolvido, o referido Fator deveria ser apurado por estabelecimento do contribuinte que possua CNPJ diferenciado, conforme já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça quanto ao SAT, uma vez que se envolve graduação de risco, cada qual tem suas peculiaridades.

7. CONCLUSÃO

De todo o acima exposto, podemos concluir:

a) O Estado Democrático de Direito tem como componentes indissociáveis a proteção da confiança, da boa-fé, da legalidade e da Justiça, na busca da realização e preservação dos direitos individuais e sociais assegurados pelo Texto Constitucional. Um dos instrumentos de preservação deste Estado Democrático, como dito, é a separação dos poderes, posto que previne, inibe e reprime o abuso de poder;

b) O custeio da Seguridade Social através da instituição de tributos com a receita afetada a este fim deve obedecer aos ditames do Sistema Tributário: previsibilidade, confiança os atos estatais, legalidade, segurança jurídica, justiça tributária, não confisco, proporcionalidade, razoabilidade e, quando possível, respeito à capacidade econômica do contribuinte, entre outros;

c) O campo dos tributos destinados ao custeio da Seguridade Social tem sido fértil ao Poder Executivo para aumento da arrecadação e desrespeito aos ditames constitucionais, especialmente na desobediência à legalidade e à segurança jurídica, surpreendendo os contribuintes com métodos de impossível compreensão, além da ampliação das normas de competência, através do alargamento de conceitos consagrados pelo Ordenamento Jurídico;

d) Os Poderes Legislativo e Judiciário não podem se omitir e necessitam enfrentar a complexidade da questão, impondo ao Executivo o respeito à norma constitucional. No domínio do custeio da Seguridade Social, a confiança sistêmica se manifesta porque os direitos sociais visados devem ser preservados;

e) No custeio dos benefícios de risco e na aposentadoria especial, últimas novidades na invasão do Poder Executivo na competência do Poder Legislativo, a legalidade tributária impõe que os métodos de arrecadação devem estar exaustivamente expostos na lei, junto com todos os elementos da norma tributária. A delegação dos métodos de financiamento às normas infralegais concede ao Poder Executivo poderes suficientes para ditar o *quantum* da tributação, destruindo todo arcabouço constitucional que visa prevenir o abuso de poder;

f) ainda quanto aos benefícios de risco, o caráter securitário de tais contribuições e o bem maior da vida impõem que os métodos de financiamento devem sempre ter caráter extrafiscal, ou seja, estimular os empregadores no investimento de neutralização dos agentes perigosos e insalubres que afetam o ambiente laboral. A intenção deve ser sempre a preservação da saúde e da vida do trabalhador. Assim, os mencionados SAT e RAT somente podem ser cobrados com os elementos constantes da norma tributária e na medida do risco propiciado por cada ambiente de trabalho. O Fator Previdenciário Acidentário (FAP) ainda não possui os elementos na norma tributária que possibilitem a cobrança. Somente o enfrentamento da complexidade pode levar à Justiça da tributação e atingir os fins para os quais ela foi instituída.

Enfim, ao final, insistimos na necessária discussão sobre a forma de financiamento da Seguridade Social e a correta adequação dos tributos que a financiam, conjugando as garantias asseguradas aos contribuintes e as finalidades que se pretende atingir. Segurança jurídica, legalidade tributária e confiança na lei fiscal não impedem que sejam assegurados os direitos individuais e sociais constantes do Texto Constitucional, pelo contrário, são as diretrizes adequadas para atingir tais direito, impedir o retrocesso e consagrar o efetivo Estado Democrático de Direito.