

Aspectos controversos da metodologia aplicável ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP)

Juliana Garcia Mousquer*

Resumo: O estudo tem o intuito de promover uma análise crítica às metodologias adotadas para fixação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), multiplicador incidente sobre o grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILL-RAT). Visa aferir se a inserção do percentual sobre a contribuição observou os preceitos normativos no que tange ao veículo introdutor da regra jurídica, bem como aspectos concernentes aos elementos conformadores do cálculo que gerou os índices de classificação das empresas, perquirindo acerca da sua adequação em relação aos preceitos de cunho constitucional e infraconstitucional.

Palavras-chave: FAP. Classificação. Metodologia. Cálculo. Alíquotas.

Introdução

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP) foi criado com o intuito de fomentar (entre os empregadores) a inclusão de políticas de prevenção aos acidentes decorrentes do ambiente de trabalho. Sua instituição ocorreu como um percentual, um índice a ser aplicado às alíquotas da contribuição incidente sobre o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILL-RAT).

Esse índice enseja a diminuição de cinquenta por cento ou o aumento de até 100% das alíquotas devidas ao RAT, que, por sua vez, correspondem ao percentual de 1% a 3% (artigo 22, II da Lei 8.212/91), as quais têm como escopo promover o custeio da cobertura dos riscos ambientais do trabalho – acidentes, doenças do trabalho e aposentadorias especiais –, sendo o cálculo elaborado segundo o enquadramento das atividades preponderantes desenvolvidas pela empresa, conforme a Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

* Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); Advogada.

Recentemente, foram publicadas as Resoluções 1.308/09 e 1.309/09, do Conselho Nacional da Previdência Social, que trouxeram a metodologia para a aferição do FAP, levando em consideração índices de frequência, gravidade e custo, relativas às ocorrências acidentárias de cada empresa.

O início da eficácia de tais resoluções, em janeiro de 2010, ensejou o interesse na realização de uma análise crítica às metodologias adotadas pela União para fixação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP). Para efetuar-la, é oportuno o exame das disposições contidas no ordenamento jurídico pátrio que o institui para, após, verificar se a introdução do percentual sobre a contribuição observou os preceitos normativos no que tange ao veículo introdutor da regra jurídica.

Serão analisados ainda os aspectos concernentes aos elementos conformadores do cálculo que gerou os índices de classificação das empresas para fins de aplicação do FAP, perquirindo acerca da sua adequação em relação aos preceitos de cunho constitucional e infraconstitucional.

Essa metodologia permitirá que possamos, ao final, concluir pela validade ou invalidade da inovação ocorrida na tributação destinada ao custeio da Previdência Social.

1 Evolução legislativa

A Constituição Federal previu que a União poderia criar contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, garantindo o atendimento dos direitos da população à saúde, previdência e assistência social (art. 194). Dispôs que esta finalidade seria atendida através da instituição de várias contribuições, incidentes sobre bases de cálculo distintas (art. 195, *caput*, I, e par. 9º, da CRFB e Lei 8.212/91), dentre as quais as contribuições sobre a folha de salários, que poderiam ter diferentes alíquotas em função das particularidades de cada espécie de atividade econômica desenvolvida pelos contribuintes, em face da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.¹

No exercício dessa competência, a União Federal publicou a Lei 8.212/91, prevendo a obrigação das empresas ao pagamento da contribuição previdenciária com alíquota de 20% sobre a folha de salários (art. 22, I), bem como a contribuição ao RAT – Riscos Ambientais de Trabalho (anteriormente denominada de Seguro de Acidente de Trabalho – SAT), correspondente a diferentes alíquotas (1%, 2% ou 3%, dependendo do grau de risco de acidente de trabalho da empresa) a ser acrescida à contribuição previdenciária geral, com a finalidade de custear a aposentadoria espe-

¹ § 9º. “As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.”

cial e em função de risco de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (art. 22, II, da Lei 8.212/91).²

Além disso, através do art. 10, da Lei 10.666/03, a União também criou a contribuição ao FAP – Fator Acidentário de Prevenção, através da previsão de um aumento ou a “surrealista” diminuição da contribuição ao RAT, hipoteticamente a ser relacionado ao desempenho da empresa em comparação com as demais que desenvolvem a mesma atividade econômica, a partir de índice a ser obtido com base na frequência, gravidade e custo, consoante método a ser fixado pelo Conselho Nacional de Previdência Social, nos seguintes termos:

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.

Perceba-se que a Lei 10.666/2003 determinou que os índices de frequência, gravidade e custo seriam calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, ou seja, delegou competência ao Poder Executivo para alterar, ainda que de maneira indireta, as alíquotas do RAT.

Esse dispositivo foi regulamentado pelo Decreto 6.042 de 12.02.2007, que introduziu o art. 202-A no Decreto 3.048/99, dispondo que o FAP incide sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso.³

O Decreto 6.957/09, por sua vez, alterou o artigo 202-A do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), para incluir na legislação a *sistemática* de aplicação do FAP. Na sequência, sobrevieram as Resoluções 1.308/09 e 1.309/09 do Conselho Nacional da Previdência Social, fixando a metodologia a ser observada na

² 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 1998).

- 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.

³ Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

aferição do FAP, atentando às ocorrências acidentárias em cada empresa, para definir os índices de frequência, gravidade e custo.

Através do FAP, as empresas que registrarem um maior número de acidentes e de maior gravosidade, na sua subclasse CNAE, terão de contribuir com um valor maior, e, as que tiverem um menor índice de acidentalidade terão (em tese) uma redução na contribuição.

2 Majoração de alíquotas decorrentes de normas emanadas do Poder Executivo

Como mencionado alhures, as alterações ao Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99), promovidas pelo Decreto 6.957/09, e também pelo advento das Resoluções 1.308/2009 e 1.309/2009, importaram em verdadeira majoração de alíquotas da contribuição ao GILL-RAT.

As Resoluções 1.308/09 e 1309/09 tiveram o condão de reclassificar a relação das atividades econômicas preponderantes e os respectivos graus de risco, aumentando a carga tributária atinente à contribuição em tela.

A função das regras jurídicas emanadas pelo Poder Executivo, entre os quais podemos elencar os decretos e resoluções, é de regulamentar a aplicação, a execução pela Administração Pública das disposições legais. Todavia, ao Poder Executivo é vedado versar sobre matérias que competem à lei, como a majoração e fixação de alíquotas dos tributos, não lhe sendo permitido dispor sobre os elementos integrantes da regra matriz de incidência tributária.

A Constituição Federal é hialina no sentido de que compete somente à lei “exigir” ou “aumentar” tributo. É o que se depreende do disposto no artigo 150, I, da CF/88 e, no campo da legislação infraconstitucional, no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

É certo que a própria Constituição Federal versa sobre hipóteses de alteração das alíquotas dos tributos por meio de atos do Poder Executivo, contudo, estas exceções foram devidamente traçadas no Texto Constitucional, não abrangendo as hipóteses de contribuições destinadas ao custeio da previdência social.

Estes casos são exemplos de mitigação ao princípio da legalidade, de modo que existe previsão expressa no Texto Constitucional, nos artigos 153, § 1º, 155, § 4º, IV, e 177, § 4º, I, “b”. Ou seja, a Constituição Federal veicula exceções à regra da legalidade e dispõe sobre a matéria de forma expressa.

A regra é que as alíquotas dos tributos serão definidas por lei, conforme dispõe a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional e, naqueles casos em que são passíveis de alteração pelo Poder Executivo, a Constituição Federal as previu expressamente.

Parafraseando Paulo de Barros Carvalho, a tipicidade tributária decorre do princípio da estrita legalidade e denota a necessidade de o veículo introdutor da

regra tributária ser, invariavelmente, a lei, contendo tanto os elementos descritores do fato jurídico, bem como os dados prescritores da relação obrigacional.⁴

Pois bem, vislumbra-se que a contribuição em voga não está no rol das exceções previstas pela Constituição Federal e no CTN, o que denota a flagrante inconstitucionalidade do ato do Poder Executivo, bem como da lei que outorgou competência tributária em total descompasso aos preceitos constitucionais.

Diante destas considerações, depreende-se que a CF/88 não traça qualquer autorização ao Poder Executivo para fixação das alíquotas referentes ao custeio da contribuição sobre o risco de acidentes de trabalho, o que torna a Lei 10.666/2003, em seu artigo 10, eivada de inconstitucionalidade, pois a outorga efetivada ao Conselho Nacional da Previdência Social, para fins de estabelecer critérios que se encontram visceralmente associados às alíquotas da contribuição, é medida discrepante da lógica do Sistema Tributário Nacional.

Neste sentido, é a manifestação de Leandro Paulsen que, ao citar J. A. Lima Gonçalves assevera que o antecedente e o conseqüente, ou seja, todos os componentes da regra matriz de incidência tributária devem ser fixados por lei, em homenagem ao princípio da tipicidade da tributação, que exige a descrição exaustiva de todos os elementos, não sendo suficiente a mera descrição do fato-tipo, mas sendo imperiosa a descrição do efeito.⁵

Sendo a alíquota elemento integrante do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, mais precisamente, elemento que, junto da base de cálculo, compõe o critério quantitativo da regra, não há outra interpretação senão de que este elemento deverá ser fixado nos lindes da legalidade.

Nesta senda, o estabelecimento de alíquotas variáveis e flutuantes a serem multiplicadas sobre as alíquotas definidas em lei ordinária não atende ao postulado da legalidade, de modo que faculta ao Poder Executivo prerrogativas que lhe são constitucionalmente vedadas.

Na forma em que o FAP foi instituído, operou-se a reclassificação das alíquotas ao GILL-RAT, representando verdadeira criação, majoração de tributos.

A fixação de limites variáveis não atende ao princípio da legalidade, pois não se pode dizer que o Executivo não cria as alíquotas, pois sua margem de atuação através da utilização do FAP demonstra que ele fixou um multiplicador flutuante, que pode, em tese, diminuir a alíquota do RAT em 50%, ou aumentá-la em 100%, por ato meramente executivo, despido do controle do Poder Legislativo que a Constituição e o CTN previram, portanto, de modo diametralmente oposto ao princípio da legalidade.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 166-167.

⁵ GONÇALVES, J. A. Lima. 1993 apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2002. p. 146.

Quanto à impossibilidade de delegar matérias que são reserva de lei ao Poder Executivo, leciona Luciano Amaro:

Deve o *legislador*, ao formular a lei, definir, de modo *taxativo (numerus clausus)* e *completo*, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo.⁶

Ademais, a legalidade tributária distingue-se da legalidade geral essencialmente pelo seu caráter absoluto, o que se perfectibiliza através da impossibilidade de formulações incompletas e delegações quanto aos aspectos essenciais da formalização da obrigação tributária.

O que se denota no caso concreto é que o Decreto que estabeleceu novas diretrizes ao FAP, além de majorar as alíquotas do tributo por decreto, afrontando o princípio da legalidade estrita, bem como o disposto no artigo 97, IV do CTN, também fixou alíquotas variáveis, o que não se admite, haja vista que os elementos da regra-matriz de incidência tributária deverão estar devidamente *previstos e definidos* em lei.

É imperioso frisar que a Lei 10.666/03, ao outorgar competências ao Poder Executivo (Conselho Nacional de Previdência Social) para fins de fixação de alíquotas da contribuição, podendo majorar a carga tributária em valor quatro vezes maior ou menor do tributo, confere discricionariedade não compatível com a ordem tributária.

Diante destas ponderações, afigura-se indiscutível que o artigo 10 da Lei 10.666/03 não definiu as alíquotas do FAP, remetendo a sua fixação ao Poder Executivo, como se verificou no art. 202-A do Decreto 3.048/99 com redação dada pelo Decreto 6.957/09, de modo que as regras jurídicas supracitadas violaram o artigo 150, I da CF/88, bem como os artigos 3º e 97, par. 1º, do CTN, em face da criação, via regras infralegais, de alíquotas variáveis, adequadas através da discricionariedade da Administração.

3 Da ausência de correlação entre os aspectos material e quantitativo da regra matriz de incidência

A regra matriz de incidência do FAP também apresenta incongruências no que tange ao critério material e quantitativo da base de cálculo, revelando sua impossibilidade de figurar como regra jurídica válida, pois, além de adotar alíquotas variáveis, instituídas através de atos do Poder Executivo, denota-se que os aspectos da regra-matriz de incidência encontram-se dissociados, conforme se passa a analisar pormenorizadamente.

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 112-113.

O critério material das contribuições previdenciárias é obtido a partir da análise do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, que estabelece como circunstância fática ensejar à tributação a conduta de “gerar folha de salários”.

Quanto ao critério quantitativo da norma, que se divide entre base de cálculo e alíquota, também se vislumbram insubsistências, ao passo que a base de cálculo, definida no artigo 22, II, da Lei 8.212/91, corresponde ao “total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados, empregados ou trabalhadores avulsos”.

As alíquotas, entretanto, são fixadas com base em um multiplicador, incidente sobre “o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho”, podendo a alíquota 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”.

Desta forma, o método de aplicação das alíquotas não encontra qualquer equivalência aos demais critérios da regra matriz, eis que o aspecto material e aqueles conformadores da base de cálculo encontram vinculação, contudo, as alíquotas estão correlacionadas ao grau de risco oferecido pela empresa e seu grau de acidentalidade, enquanto os demais aspectos dizem respeito ao valor das remunerações pagas/folha de salários.

É ululante que a adoção de critérios dissonantes para a formulação da regra jurídica em tela a torna desprovida de validade, pois os aspectos de mensuração das alíquotas são completamente estranhos à “folha de salários” e ao “total das remunerações pagas”, que correspondem, respectivamente, ao aspecto material e à base de cálculo (aspecto quantitativo).

Vale dizer: a concessão de benefícios previdenciários, em razão da acidentalidade causada pela empresa ou pelo segmento econômico ao qual se enquadra, não encontra qualquer vínculo com os demais critérios da norma jurídico-tributária.

Esta identidade entre os critérios se faz necessária para a identificação entre o encargo gerado à Previdência Social em face dos acidentes do trabalho e o valor da contribuição a ser recolhida pelo sujeito passivo.

Portanto, a correlação entre os elementos da regra tributária é relativa à proporcionalidade entre o nível de onerosidade oferecido pela empresa à União Federal, que deverá arcar com os benefícios. Lógica esta que em nada encontra vinculação às grandezas fixadas “folha de salário” e “total das remunerações pagas”.

A folha de salários de uma determinada empresa em nada condiz com o grau de onerosidade (advindo da recorrência dos acidentes decorrentes da atividade laborativa), que ela gera à Previdência Social, o que denota outro aspecto que deverá ser revisto para fins de instituição do FAP de maneira válida.

4 Violação aos princípios da publicidade, ampla defesa e motivação

Outro aspecto que merece destaque no que tange à fixação do FAP é a ausência de divulgação de dados referentes aos contribuintes que se encontram na mesma subclasse, impossibilitando-os de perquirir acerca da acuidade dos critérios

de classificação, porquanto se utiliza de comparações para definir os índices do FAP das empresas.

Logo, se o percentil de cada fator (frequência, gravidade e custo) é definido de acordo com dados de toda a subclasse CNAE, é forçoso que estes dados sejam divulgados aos interessados.

Em face destes métodos, diversos princípios constitucionais foram violados, essencialmente aqueles que se referem à publicidade dos atos administrativos (art. 37, caput da CF/88). Desta violação, por corolário lógico, há supressão de outras garantias fundamentais, como do princípio da ampla defesa, pois aos contribuintes não foi oportunizada obtenção de dados essenciais para a verificação do acerto dos cálculos que levaram a fixação de seu percentil.

Para se aferir a validade da contribuição em questão, é mister o fornecimento de todos os dados utilizados no cálculo, tais como as relações dos empregados, benefícios considerados e, como já mencionado, o desempenho das demais empresas da mesma subclasse CNAE.

Apesar de a Previdência ter fornecido o NIT (Número de Identificação do Trabalhador) dos trabalhadores vinculados a tais ocorrências, outros dados de extrema relevância para a composição dos percentis foram omitidos. Entre estas informações, no que tange ao percentil de frequência, não foram fornecidos dados relativos à posição de cada uma das empresas na ordem crescente em relação às demais empresas que pertencem ao seu setor.

Isso porque, para o cálculo dos percentis de frequência, gravidade e custo anuais, para cada contribuinte, os índices resultantes são dados pela média aritmética dos índices anuais e aos índices médios, sendo atribuído números de ordem para as empresas segundo a análise de sua performance dentro de seu setor de atividade econômica, referente ao índice subclasse do CNAE.

Com base nesta metodologia, a empresa com menor índice de frequência de acidentes e doenças do trabalho no setor, de regra, irá receber o menor percentual e o estabelecimento com maior frequência recebe 100%.

Este percentil é calculado com dados ordenados de forma crescente pela seguinte fórmula:

$$\text{Percentil} = 100 \times \frac{(N \text{ ordem} - 1)}{(n-1)}$$

Onde:

n = número de estabelecimentos na subclasse;

N ordem = posição do índice no ordenamento da empresa na subclasse

Considerando a relevância do conhecimento da integralidade dos elementos que compõem os cálculos, estas informações não poderiam ter sido omitidas dos contribuintes, pois são elementos essenciais para a compreensão do FAP, da alíquota que será atribuída para cada empresa.

Entre os dados fornecidos pela Previdência Social, não consta o número de ordem, razão pela qual não há que se falar em validade dos cálculos que não são transparentes aos contribuintes.

A falta de publicidade deste fator impossibilita ao contribuinte conhecer integralmente os dados utilizados para o seu enquadramento, estando em desconformidade com o princípio da publicidade, previsto no artigo 37, *caput* da Constituição Federal.

A incompletude das informações fornecidas aos contribuintes restou por obstar, igualmente, a concretização do princípio da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/88), haja vista o desconhecimento de todos os fatores que incidiram para a mensuração de seu percentil.

Isso demonstra a relevância da publicidade dos fatores que compuseram o cálculo, para que se possa apresentar a defesa adequada no âmbito administrativo, permitindo que as empresas possam impugnar todos os dados fáticos que são incompatíveis com sua realidade, sob pena de invalidade da metodologia aplicada.

A questão da publicidade está vinculada ao fato de o Ministério da Previdência Social não ter divulgado qualquer justificativa, no que tange à necessidade de majoração da alíquota da contribuição em voga.

Ressalta-se que o artigo 195 da Constituição Federal fornece permissivo à instituição de contribuições para o financiamento da Previdência Social; todavia, não há qualquer explanação apresentada pela Administração Pública para fins de majoração do tributo, considerando que não houve aumento dos custos para a Previdência Social.

Neste aspecto, considerando que o artigo 22, I, da Lei 8.212/91 veicula hipótese de contribuição para custeio da Previdência Social e no mesmo artigo, em seu inciso II, traça espécie de contribuição com a mesma finalidade (custeio da Previdência Social), não é crível que o Poder Público possa majorar qualquer destas contribuições sem sequer motivar a sua atuação.

Perceba-se que ambas as contribuições são voltadas a financiar benefícios da Previdência Social, sendo ainda contribuições incidentes sobre a mesma grandeza “total das remunerações pagas”. Destarte, não há qualquer justificativa plausível para a majoração da alíquota promovida pela metodologia do FAP.

Neste ponto, é possível realizar um cotejo entre os princípios da publicidade e da motivação, ao passo que, igualmente, não houve a divulgação dos motivos que teriam fundamentado a majoração das alíquotas implementadas pelo Executivo.

As contribuições são espécies de tributos que necessitam de uma destinação específica para serem instituídos ou majorados, e no caso da instituição do FAP (que resultou em majoração das alíquotas do RAT) não houve qualquer motivação para a sua reclassificação, de tal sorte que não se observou qualquer divulgação de estudos ou pesquisas que respaldassem o aumento da tributação.

As contribuições sociais são espécies de tributos que se vinculam a uma destinação própria, de tal modo que a arrecadação deve ter uma correspondência, um equilíbrio com as despesas do Estado.

O equilíbrio orçamentário é pressuposto para a validade da exigência das contribuições. Neste aspecto, a previsão de receita deve ser compatível com os dispêndios.

Geraldo Ataliba, citado por Paulo Ayres Barreto, dispõe: “[...] o equilíbrio absoluto ou relativo, postula a igualdade entre entradas e saídas, para que não haja saldos nem insuficiência (superávit ou déficit)”.⁷

Como supramencionado, sendo as contribuições espécies de tributos que exigem uma finalidade específica, da mesma sorte o aumento da arrecadação deverá estar pautado em critérios como uma variação no binômio custo (benefícios pagos) / receita (contribuição recebida), o que não se verificou no caso concreto.

5 Utilização de presunções para fins de majoração do tributo

A contribuição em questão apresenta máculas no que tange à utilização de presunções absolutas para imputação de responsabilidades atinentes ao risco do ambiente de trabalho. Partindo-se da premissa de que a alteração das alíquotas foi determinada com base na presunção de que a realização de determinada atividade seria fato ensejador à conclusão de que o empregado iria desenvolver certa patologia, decorrente do nexó técnico epidemiológico (existente entre a atividade econômica e respectivo agrupamento na CID – Classificação Internacional de Doenças), é evidente que tal critério correspondeu a uma presunção absoluta, não admitida como forma de instituir obrigações de cunho tributário.

Esta metodologia gera a presunção de que a execução da atividade laborativa “x” constitui fator de risco para o empregado apresentar uma patologia “y”.

Extrai-se esta conclusão através da redação do Decreto 6.042/07, que dispõe, no art. 337, § 3º:

Considera-se estabelecido o nexó entre o trabalho e o agravo quando se verificar nexó técnico epidemiológico entre a atividade da empresa e a entidade mórbida motivadora da incapacidade, elencada na Classificação Internacional de Doenças (CID) em conformidade com o disposto na Lista B do Anexo II deste Regulamento.

Ainda, a Nota 1, integrante da lista “c” do Decreto 6.957/2009, expressa nitidamente o fato da seguinte presunção tratar-se de uma falácia, já que retira qualquer possibilidade da moléstia ter advindo de qualquer razão outra que não a atividade laborativa. Vejamos sua redação:

Nota 1 – São indicados intervalos de CID –10 em que se reconhece Nexó Técnico Epidemiológico, na forma do § 3º do art. 337, entre a entidade mórbida e as classes de CNAE indicadas, nelas incluídas todas as subclasses cujos quatro dígitos iniciais sejam comuns.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 190.

Segundo a Nota 1, pertencer a determinada classe CNAE representa inequívoco nexa com a entidade mórbida descrita.

A dicção do referido artigo e da Nota 1 permite a interpretação de que o reenquadramento das empresas teve ensejo na presunção de que pertencer a determinado segmento econômico constitui fator de risco para o empregado apresentar determinada patologia.

A temeridade do presente método consiste no fato de que a presunção relacionada à execução da atividade laborativa “x” constitui fator de risco para o empregado apresentar uma patologia “y” foi decisiva para a implementação das referidas mudanças na legislação, incluindo os reenquadramentos mencionados.

A legislação não previu formas para que o contribuinte pudesse se insurgir, pois, uma vez determinado que pertencer ao segmento econômico “x” constitui risco para o segurado apresentar a patologia “y”, representa presunção absoluta, já que a premissa para tal conclusão é simplesmente o fato de a empresa pertencer a determinado segmento econômico (fato este que não pode ser contestado).

A correlação trazida pela lista “c” do Decreto 6.957/2009 não admite prova em contrário, pois foram utilizados dados de todas as empresas de determinado segmento para fins de revisão do enquadramento do desempenho do setor, de modo que a qualquer contribuinte, individualmente considerado, será inócua qualquer tentativa de obter os dados provenientes dos registros de acidentes do trabalho causado pelas demais empresas do setor, pela impossibilidade material de obter tais dados.

No anexo II, lista “c” do Decreto 6.957/2009, encontra-se a lista taxativa, que adota a respectiva correlação entre o CNAE do setor e as doenças a ele vinculadas. Esta correlação não é passível de impugnação, sendo uma presunção que, definida por decreto, restou por reenquadrar e redefinir obrigações tributárias.

6 Individualização do FAP por estabelecimento

Ao analisar a metodologia de aplicação do FAP, denota-se que a sua composição é realizada pelo CNPJ raiz da empresa. Ou seja, o cálculo não é individualizado por estabelecimento.

Em que pese o comando estampado no artigo 10 da Lei 10.666/03 determinar que o FAP seja calculado de acordo com “o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica”, neste caso, para fins de evitar enquadramentos dissociados da realidade de cada estabelecimento, é imperioso que a sua classificação decorra dos eventos verificados em cada estabelecimento individualmente considerado.

Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando analisou a legitimidade da contribuição ao SAT (hoje RAT),⁸ dispondo que a contribuição deve-

⁸ STJ, EDcl no REsp 737.086/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/2008, DJe 18/12/2008.

rá ser calculada de acordo com os resultados de cada empresa assim entendida como estabelecimento, ou seja, por CNPJ próprio.

A matéria, inclusive, já foi objeto da Súmula 351 da Corte,⁹ no sentido de que o grau de risco deverá ser aferido por estabelecimento e não por empresa. Neste caso, há que se aplicar uma interpretação extensiva do conceito de empresa, para que se possa vislumbrar a potencialidade de acidentes por atividade laborativa referente a cada estabelecimento.

Em analogia ao definido em relação ao SAT, devem ser aplicados os percentuais por estabelecimento igualmente no que tange ao FAP. Já que o FAP permite a majoração ou redução das alíquotas do RAT, “em razão do desempenho da empresa”, este desempenho deverá ser considerado por estabelecimento, como amplamente demonstrado.

Esta distinção é de extrema relevância, pois, como já se manifestou o STJ, o grau de risco decorrente do ambiente do trabalho terá de ser compatível com as funções e os locais onde são realizadas, asseverando que não há como equiparar a taxa de risco das funções desenvolvidas em um escritório com aquelas verificadas em uma usina de produção de álcool, tomando como base a taxa de risco da última atividade. A distinção terá de ser feita, pois o nível de periculosidade é diferenciada e, por decorrência lógica, a taxa também deverá ser.¹⁰

Portanto, somente através da aplicação de alíquotas por estabelecimento teremos a legalidade da contribuição; caso contrário, estar-se-á inserindo no seu cômputo elementos que não condizem com a efetiva participação do estabelecimento no grau de acidentalidade, de modo a evitar, entre outras inconstitucionalidades, o caráter confiscatório do tributo.

7 Vícios presentes na metodologia de cálculo do FAP

O FAP foi instituído pela Lei 10.666/2003, regulamentado pelo Decreto 6.042/07, como um multiplicador a ser aplicado às alíquotas do Risco Ambiental do Trabalho (RAT).

Com a superveniência do Decreto 6.957/09, das Resoluções 1.308/09 e 1.309/09, a metodologia de apuração do FAP levou em conta índices de frequência, gravidade e custo dos benefícios pagos pelo INSS, segundo as ocorrências acidentárias de cada empresa, em cotejo com as demais empresas enquadradas na mesma atividade econômica, através da utilização de percentis.

Dentre estes vícios, verificamos a inconsistência nos critérios escolhidos para a composição do FAP, haja vista o cômputo de ocorrências que não poderiam estar

⁹ 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.

¹⁰ STJ, REsp 328924/RS, Relator: Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16/08/2001, DJ 24/09/2001, p. 252.

inseridas no fator, tais como: acidentes sem CAT registrada; acidentes de trajeto e ocorrências relativas a empregados desligados da empresa.

Estes eventos não podem ser registrados para cômputo do FAP, pois:

a) *acidentes sem CAT registrada*: trata-se de acidentes cuja comunicação de acidente de trabalho não foi cadastrada no INSS.

O acidente de trabalho estará caracterizado diante da identificação entre um dos possíveis nexos: Nexo Técnico Profissional Trabalho; Nexo Técnico Epidemiológico Previdenciário – NTEP; ou Nexo Técnico por Doença Equiparada a Acidente de Trabalho.

Diante destes nexos, a perícia do INSS poderá considerar a natureza acidentária da incapacidade quando constatar a ocorrência de nexo técnico entre o trabalho e o agravo, em virtude da atividade da empresa e a ocorrência motivadora da incapacidade arrolada na CID.

Para que a empresa pudesse se insurgir em relação a esta classificação, ou seja, a aplicação do nexo técnico, deveria impugnar tais dados. Todavia, considerando que muitas empresas não realizaram a impugnação, restaram mantidos dados artificiais no cálculo do FAP, aumentando o grau de acidentalidade de todo o setor de maneira equivocada.

Estes dados, por não passarem de dados artificiais, não poderão ser inseridos para fins de cálculo da frequência do FAP. Da mesma sorte, as ocorrências que foram objeto de contestação pelas empresas, mas que ainda carecem de julgamento, igualmente não poderão servir como referência para o grau de acidentalidade laboral.

b) *acidentes de trajeto*: são ocorrências verificadas no deslocamento entre o local de trabalho e a residência do empregado. Nestes casos, os eventos não podem ser considerados para fins de incidência do grau de acidentalidade, pois tais eventos fogem ao controle do empregador. Ou seja, não há qualquer medida preventiva que os empregadores possam adotar para evitar a concretização de acidentes no trajeto.

Para corroborar esta informação, é oportuno que se verifiquem as causas que ensejam os acidentes de trajeto e, entre eles, podemos apontar o estado das vias públicas, os mecanismos de fiscalização e cumprimento das regras de trânsito, todos estes aspectos impossíveis de serem controlados pelos empregadores.

c) *ocorrências relativas a empregados desligados da empresa*: em que pese os empregadores não possuir qualquer controle quanto à sinistralidade laboral de funcionários afastados da empresa, a Previdência Social mantém a qualidade de segurado, vinculado à última empresa no período de 12 meses que seguem à cessação das contribuições.

Diante deste quadro, a impossibilidade de imputar ao empregador a responsabilidade por acidentes ocorridos com empregados que se desligaram da empresa é evidente, considerando a ausência de nexo entre o ambiente de trabalho e a enfermidade.

Com base nos itens elencados, há de se ponderar que, no cálculo do FAP, constam elementos que não condizem com a realidade do desempenho das empre-

sas (estabelecimentos) no que tange às ocorrências de acidentes de trabalho, haja vista que estes dados apresentam alto grau de artificialidade.

Não se pode olvidar que a Administração está submetida à averiguação da verdade real para fins de imputação da obrigação tributária, devendo afastar quaisquer tipos de presunções e artificialidades.

Há de se ponderar que o método do cálculo do FAP, ao considerar os fatores de frequência, gravidade e custo, excluiu do cálculo fator essencial para a formação do multiplicador a ser inserido sobre o GILL-RAT, que corresponde ao binômio custo (benefícios pagos) / receita (contribuição), haja vista que a maior incidência de acidentes de trabalho poderá decorrer em virtude do aumento do número de empregados, o que representa um acréscimo na folha de salários (base de cálculo).

Portanto, não é somente o número de acidentes e o aumento da quantidade de benefícios que deve ser considerado para fins de cálculo do FAP, mas sim a verificação concreta de que as receitas obtidas através das contribuições não são suficientes para cobrir os benefícios.

Destarte, as fórmulas de cálculo do FAP devem ser revistas a fim de adequá-las à realidade dos contribuintes, sem a utilização de artificialidades como as apontadas neste tópico.

8 Do caráter confiscatório do FAP

Entre o rol de inconstitucionalidades que permeiam a regulamentação do FAP, está o seu caráter confiscatório, isto porque o FAP foi instituído com o intuito de majorar ou reduzir as alíquotas da contribuição ao GILL-RAT e, como já asseverado, adota critérios que restam por “inflar” de maneira artificial o cálculo, com base em elementos que não correspondem ao efetivo desempenho da empresa / estabelecimento.

Considerando que para a mensuração do FAP deveria haver, previamente, um cotejo entre o valor despendido com os benefícios e a quantia de receita auferida através das contribuições, como já exposto acima, qualquer valor excedente a este binômio denota o caráter confiscatório da contribuição.

É o que se verifica nos casos dos vícios supramencionados, ou na adoção do percentual de majoração do FAP, sem considerar cada estabelecimento de maneira individualizada, o que gera uma situação inverídica de que todos os estabelecimentos da mesma empresa demonstram o mesmo desempenho em relação à respectiva atividade econômica.

O princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da CF/88, encontra correlação com a questão da razoabilidade na tributação. Sempre que a carga tributária gerar um efeito cumulativo de incidências que resultem na expropriação do patrimônio do contribuinte de maneira não razoável, estaremos diante de confis-

co. Foi neste sentido a manifestação do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI 2.010/DF.¹¹

Sendo o FAP uma complementação da contribuição recolhida ao RAT, não há plausibilidade para o aumento na arrecadação, haja vista que não se verificam indícios da “motivação” da majoração das alíquotas, considerando a inexistência de desequilíbrio entre as receitas arrecadadas e o valor dos benefícios pagos.

E neste quadro, há de se ponderar que este acréscimo desmotivado possui caráter nitidamente confiscatório. Nesta mesma linha, não há que se justificar que o FAP possui o intuito de estimular a promoção de melhores condições ambientais do trabalho, pois ainda que esta finalidade seja relevante, não existem razões para que sejam computados em duplicidade os eventos acidentários.

Vejam, a título exemplificativo, um caso de uma empresa que, tendo a sua alíquota RAT fixada em 3% (na qual o risco da atividade da empresa é considerado grave e, neste índice já estão computados a totalidade dos acidentes), a fixação da alíquota FAP em 1,75% representa que estes mesmos acidentes foram computados para fins de fixação do RAT, na classificação de risco grave, e também para definição do percentil referente ao FAP.

Para fins de evitar o caráter confiscatório da contribuição em voga, no que tange aos casos em que o contribuinte já se encontra inserido no grau máximo em relação ao RAT, as alíquotas do FAP somente poderão ser alvo de redução, em relação àqueles que não contribuíram para o aumento do setor, mas nunca para fins de majorar a contribuição daqueles que já se encontram no grau máximo, pois, neste caso, todos os eventos já foram computados, e a aplicação do FAP redundaria em tributação em duplicidade.

Em face da ampla explanação realizada, é forçoso que a contribuição incidente sobre o Risco da Atividade Laborativa (RAT) não poderá sofrer qualquer acréscimo através do FAP, sendo imperiosa a sua manutenção nos moldes previstos pela redação original da Lei 8.212/91, sem as alterações promovidas pelos Decretos 6.042/07 e 6.957/2009, bem como pelas Resoluções 1.308/2009 e 1.309/2009.

Considerações finais

Pelos argumentos alinhavados, conclui-se que a instituição do FAP é ilegal e inconstitucional, considerando que a sua inserção no ordenamento jurídico ocorreu através de ato do Poder Executivo e não de acordo com os lindes da legalidade.

Além da instituição da contribuição em desacordo com preceitos constitucionais, a regra matriz de incidência da contribuição não encontra correlação entre seus elementos, o que importa na sua invalidade.

A fórmula do cálculo dos percentis importou na aplicação de critérios que não foram alvo de publicidade, o que obsta o conhecimento da composição do cálculo e

¹¹ STF, Pleno, ADI 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, v.u., j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002, p. 51.

impossibilita aos contribuintes aferirem a sua regularidade e promoverem uma defesa adequada.

Também há ilegitimidade porque dentre os elementos que compõem o cálculo da contribuição existem critérios que não condizem com a realidade, sendo dados provenientes de artificialidades e presunções, o que importa na cobrança do tributo em caráter confiscatório.

Considerando todos os aspectos levantados que maculam a exigibilidade da contribuição ao RAT, paralelamente a existência de entendimento judicial favorável e o escoamento da possibilidade de apresentar recursos na esfera administrativa na data de 9 de janeiro de 2010, muitos contribuintes têm se insurgido contra a contribuição na esfera judicial, obtendo provimentos favoráveis tanto em sede de cognição sumária quanto exauriente.

Em que pese a maioria das decisões atinentes à matéria tenham sido proferidas em sede de liminar, verifica-se que já existem julgados¹² no sentido da inconstitucionalidade da cobrança do FAP nos moldes em que exigida, de modo a resguardar a aplicabilidade dos ditames legais e constitucionais violados.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- GONÇALVES, J. A. Lima. 1993 apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2002.
- _____. Justiça Federal de Santa Catarina. Ação Ordinária 2009.72.00.012209-7/SC, 1ª Vara Federal de Florianópolis. Juiz: Gustavo Dias de Barcelos. 2010. Disponível em: <www.trf4.jus.br>. Acesso em: 05 mar. 2010.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial 737.086/SC. Relator: Ministro Humberto Martins. 2008. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 01 fev. 2010.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. 328.924/RS. Relator: Ministro José Delgado. 2001. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso: 23 fev. 2010.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br> Acesso em: 05 mar. 2010.

¹² Justiça Federal de Santa Catarina. Ação Ordinária 2009.72.00.012209-7/SC, 1ª Vara Federal de Florianópolis. Juiz: Gustavo Dias de Barcelos. 2010.