Relator:Min. Luiz FuxRecte.(s): Sindicato das Indústrias Texteis do Estado do Rio Grande do Sul **Adv.(a/s):** Júnior Eduardo Arnecke e Outro(a /s) **Recdo.(a/s):** União **Proc.(a/s)(es):** Procurador-geral da Fazenda Nacional **Intdo.(a/s):** Delegado da Receita Federal do Brasil Em Santa Cruz do Sul **Intdo.(a/s):** Ministério Público Federal **Proc.(a/s)(es):** Procurador-geral da República **Am. Curiae.:** Confederação Nacional do Sistema Financeiro - Consif **Adv.(a/s):** Marcos Joaquim Goncalves Alves e Outro(a/s) **Am. Curiae.:** Associação Brasileira das Industrias Saboeiras e Afins - Abisa **Adv.(a/s):** Fábio Pallaretti Calcini e Outro(a/s) **Am. Curiae.:** Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - Cfoab **Adv.(a/s):** Oswaldo Pinheiro Ribeiro Júnior

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

V O T O

O Senhor Ministro Luiz Fux (Relator): *Ab initio,* convém serem tecidas considerações a respeito da proteção acidentária do trabalhador em um cenário brasileiro e mundial.

Com o processo de industrialização, nos seus primórdios e em todas as nações civilizadas, o trabalhador foi considerado insumo da produção, elemento da cadeia produtiva da incipiente era industrial. A proteção acidentária surge justamente com a fixação de condutas mínimas e condições básicas a serem observadas na relação entre empregadores e empregados.

Desde então, muitas coisas mudaram quanto ao tema da proteção acidentária, restando, entretanto, muito o que evoluir e aperfeiçoar. Os fundamentos da proteção acidentária atendiam ao sinistrado, sem considerar-se o ambiente de trabalho e a prevenção (OLIVEIRA, Paulo Rogério Albuquerque de. *Uma Sistematização sobre a saúde do trabalhador: Do exótico ao esotérico* . São Paulo: LTr, 2011, p. 77).

Ressalve-se que a proteção acidentária tem origem precoce na legislação pátria, pois adveio com o Decreto-Legislativo nº. 3.724/19, ao admitir as doenças ocupacionais como equiparadas a acidentes do trabalho, o que indiretamente expunha a necessidade de controle de tais riscos.

Doença ocupacional é designação de várias doenças que causam alterações na saúde do trabalhador, provocadas por fatores relacionados com o ambiente de trabalho. Elas se dividem em doenças profissionais ou tecnopatias, que são causadas por fatores inerentes à atividade laboral, e doenças do trabalho ou mesopatias, que são causadas pelas circunstâncias do trabalho. A primeira possui nexo causal presumido, já na segunda a relação com o trabalho deve ser comprovada.

O citado Decreto-Legislativo admitia a "teoria do contrato", impondo um dever geral de cuidado do empregador para com seus empregados, como um encargo derivado da subordinação contratual, gerando, pela primeira vez, a inversão do ônus da prova em prol do obreiro (MORAES, Evaristo de. *Os Acidentes no Trabalho e sua Reparação* . São Paulo, LTr, 2009, p. 34.).

A "teoria do risco profissional" é adotada e aperfeiçoada partir de 1934, inserindo maior leque de doenças profissionais no rol de doenças ocupacionais. Passou-se a entender que a vantagem da atividade econômica para o empresário impunha, como consequência, o ônus pelos acidentes do trabalho.

Essa teoria do risco profissional evolui do sistema acidentário para o previdenciário, surgindo a "teoria do risco social", em 1967. A cobertura de acidentados migra do empregador para a sociedade, em especial, as empresas, como forma incipiente de solidariedade social, nos moldes do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), com espeque na Lei nº 5.316/67 (MAGANO, Octávio Bueno. *Lineamentos de Infortunística* . São Paulo: Bushatsky, 1976, pp. 07 e seguintes).

Extrai-se do Direito Comparado preocupações similares, tais como na Espanha, onde, em 1900, a lei acidentária já previa noções de tais riscos (FERNANDES, Anníbal. *Os Acidentes do trabalho: do sacrifício do trabalho à prevenção e à reparação: evolução legislativa: atualidades e perspectivas: lei, doutrina e jurisprudência* . 2ª ed. rev. com participação de Sérgio Pardal Freudenthal. São Paulo: LTr, 2003, p. 259).

No Brasil, o tema passou a ser tratado em todas as legislações posteriores, culminando com a Lei nº 8.213/91. Essa, além da previsão das doenças profissionais e do trabalho passou, com o advento da Lei nº. 11.430

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

/06, a admitir um novo nexo, o epidemiológico previdenciário, de forma a reconhecer novas patologias como oriundas da atividade profissional do segurado.

O conceito de acidente de trabalho e o nexo técnico epidemiológico previdenciário

O Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT) tem fundamento no art. 7º, XXVIII, CF/88, e como explanado, atende à teoria do risco social, de forma que o benefício do trabalho deva ser custeado por um sistema solidário de financiamento, com a contribuição do Estado, assim como dos empregados e empregadores, ultrapassada, portanto, a teoria do risco profissional, onde a responsabilidade objetiva era unicamente do respectivo empregador.

Com o fim de cumprir este desiderato, foi instituída a Comunicação de Acidente de Trabalho (CAT), prevista inicialmente na Lei nº 5.316/67, com todas as alterações ocorridas posteriormente até a Lei nº 9.032/95, regulamentada pelo Decreto nº 2.172/97. A Lei nº 8.213/91 determina, no seu artigo 22, que todo acidente do trabalho ou doença profissional deva ser comunicada pela empresa ao Instituto Nacional do Seguro Social -INSS, sob pena de multa em caso de omissão.

Cabe ressaltar a importância da CAT, tendo em vista as informações nela contidas, não apenas do ponto de vista previdenciário, estatístico e epidemiológico, mas também trabalhista e social. Este documento sempre foi muito demandado pela perícia do INSS como pré-requisito ao benefício acidentário, em que pese não ser essa a sua finalidade precípua.

De forma a suprir a ausência de apresentação deste documento pelos empregadores, em prejuízo dos empregados, o Ministério da Previdência e Assistência Social criou o Nexo Técnico Epidemiológico Previdenciário (NTEP), através da Resolução MPS/CNPS nº 1.236//2004, do Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS). Este documento é o vínculo da Classificação Internacional de Doenças (CID), obtida a partir da perícia médica, com a atividade desempenhada pelo empregador, reconhecendo-se o benefício como acidentário mesmo sem a CAT.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Esta nova sistemática do NTEP passou a constar da Lei nº 8.213/91 (Lei de Benefícios da Previdência Social - LBPS), com a redação dada pela MP nº 316/06, posteriormente convertida na Lei nº 11.430/2006, que acrescentou o art. 21-A à Lei de Benefícios da Previdência Social. No Regulamento da Previdência Social - RPS, Decreto nº 3.048/99, o tema é tratado a partir do art. 337, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07, que dá nova formatação ao Anexo II deste regulamento, o qual estabelece o NTEP entre a atividade da empresa e a entidade mórbida (art. 20 da Lei nº 8.213/91) motivadora da incapacidade.

Conforme assinalado, o conceito de acidente de trabalho é muito mais amplo que o infortúnio "no trabalho", não estando, assim, limitado ao "acidente-tipo". Já assentamos que a "doença ocupacional" é o gênero da qual são espécies as "doenças profissionais ou tecnopatias" e as "doenças do trabalho ou mesopatias".

A disciplina da matéria evoluiu com a identificação de três nexos previdenciários, a teor da Instrução Normativa INSS/Pres nº 31 de 10 de setembro de 2008, a qual veio a corroborar a insuficiência da CAT como instrumento adequado de controle e prevenção de doenças ocupacionais, seja pela não comunicação pelo empregador, seja pela insuficiência de informações substâncias a caracterizar os acidentes de trabalho *lato sensu* , *verbis:*

> *Art. 3º O nexo técnico previdenciário poderá ser de natureza causal ou não, havendo três espécies:*
>
> *I - nexo técnico profissional ou do trabalho, fundamentado nas associações entre patologias e exposições constantes das listas A e B do anexo II do Decreto nº 3.048, de 1999;*
>
> *II - nexo técnico por doença equiparada a acidente de trabalho ou nexo técnico individual, decorrente de acidentes de trabalho típicos ou de trajeto, bem como de condições especiais em que o trabalho é realizado e com ele relacionado diretamente, nos termos do § 2º do art. 20 da Lei nº 8.213/91*
>
> *III - nexo técnico epidemiológico previdenciário, aplicável quando houver significância estatística da associação entre o código da Classificação Internacional de Doenças-CID, e o da Classificação Nacional de Atividade Econômica-CNAE, na parte inserida pelo Decreto nº 6.042/07, na lista B do anexo II do Decreto nº 3.048, de 1999;*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

A novidade trazida pelo NTEP é a presunção relativa de acidentalidade a partir de associações entre patologias categorizadas de acordo com a Classificação Internacional de Doenças (CID) e fatores de risco organizados de acordo com a atividades econômicas especificadas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) (OLIVEIRA, Paulo Rogério Albuquerque de. *Uma Sistematização sobre a saúde do trabalhador: Do exótico ao esotérico.* São Paulo: Ltr, 2011, pp. 84 e ss.).

Esta inovação veio a permitir o reconhecimento de ofício de determinadas doenças do trabalho que dificilmente conseguiriam aplicação pelos nexo técnico profissional (ou do trabalho) ou nexo técnico por doença equiparada a acidente de trabalho (ou nexo técnico individual), tendo em vista a dificuldade de verificação, através da perícia do INSS, se determinado segurado desenvolveu a patologia em razão do trabalho. Contata-se que o NTEP produziu forte elevação no quantitativo de benefícios acidentários concedidos, gerando cobertura mais abrangente e protetiva ao empregado.

O resultado prático foi a inversão do ônus da prova, transferindo ao empregador, no caso concreto, demonstrar que a avaliação epidemiológica que motivou o liame da doença à atividade, considerando a mensuração global das empresas de mesma atividade econômica, não deve ser aplicada na hipótese. Nesse sentido, o art. 21-A, § 3º da Lei nº 8.213/91 prevê a possibilidade de recurso das empresas pela não aplicação do NTEP (redação dada pela Lei Complementar nº 150/2015).

O custeio dos benefícios acidentários

Dessume-se que o sistema de financiamento do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), em que pese ter natureza de Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, portanto fundamentado no Princípio da Solidariedade Social, a teor do art. 194, parágrafo único, V, CRFB/88, sofre maior influência do Princípio de Equivalência.

Isso porque no plano acidentário, a prevalência deve ser a relação custo *versus* benefício. Melhor explicitando, prêmio *versus* sinistro, impondo-se maior ônus às empresas com maior sinistralidade por atividade econômica (FERNÁNDEZ AVILÉS, José Antonio. *El acidente de Trabajo en El Sistema*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

de Seguridad Social. Su Contradictorio Proceso de Institucionalización Jurídica). Barcelona: Atelier, 2007, p. 199).

A contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) e para o custeio da Aposentadoria Especial visa suportar os benefícios acidentários decorrentes das doenças ocupacionais. Tem matriz constitucional no art. 195, I, a, da CRFB/88, que cuida do custeio dos benefícios concedidos pelo Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

Esta contribuição incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, sendo as alíquotas definidas na forma do art. 22, II, da Lei nº 8.212 /91, *verbis:*

> *Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: 6*
>
> *...*
>
> *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.*
>
> *...*
>
> *§ 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.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

O enquadramento genérico se dá por atividade econômica, na forma do art. 22, inciso II, alíneas a, b e c, enquanto o enquadramento individual se dá por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), ao qual compete o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma da Lei nº 10.666 /2003, a qual será analisada adiante, e que, no art. 10, estabelece, *verbis:*

> *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.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Os conceitos de atividade preponderante e a classificação dos graus de risco por atividade econômica em leve, médio e moderado.

A lei não trouxe definição expressa da atividade preponderante, lacuna preenchida pelo Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual define como preponderante a atividade que ocupa, "em cada estabelecimento da empresa", o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos (art. 202, § 3º, do RPS). A lei também não trouxe a classificação dos graus de risco por atividade econômica, a qual é implementada com base em estatísticas do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPS).

A falta de definição legal do conceito de "atividade preponderante" e da classificação do "grau de risco leve, médio e grave" sofreu forte impugnação judicial em face da possível violação ao princípio da legalidade tributária.

Depreende-se do texto constitucional (art. 150, inc. I) que a mensuração do tributo deve estar prevista em lei e é regulado no art. 97, inc. IV, do CTN, que exige a definição expressa do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota incidente. Dessa forma, a exação prevista no art. 22, inc. II, da Lei nº 8.212/91, foi objurgada, em especial, por violação ao princípio da legalidade, entre outros aspectos relevantes.

O Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, que remeteu para o regulamento a

complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave" (RE nº 343.446/SC), *verbis* :

> *TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ART. 22, II, DA LEI N.º 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES N.ºS 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048 /99. SATISFEITO O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.*
>
> *- Matéria decidida em nível infraconstitucional, atinente ao art.*
>
> *22, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528/97 e aos arts. 97 e 99 do CTN.*
>
> *- Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas, escalonadas em graus leve, médio e grave, pelos Decretos n.ºs 356/91, 612/92, 2.173 /97 e 3.048/99.*
>
> *- Não afronta o princípio da legalidade, o estabelecimento, por decreto, dos mencionados graus de risco, partindo-se da atividade preponderante da empresa.*
>
> (REsp 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002)
>
> *EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732 /98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. -* ***As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*** *V. - Recurso extraordinário não conhecido.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 10:00

(RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003)

Restou assentado que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implicou ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I. IV, ambos da CF/88.

Os princípios da legalidade e da tipicidade, os tipos e os conceitos indeterminados

A lei que institui o tributo deve conter os seus elementos essenciais, antecedentes e consequentes da regra-matriz de incidência, previstos em lei formal, a saber a hipótese de incidência, que define os aspectos material (fatos tributados), temporal (momento em que a norma incide) e espacial (espaço territorial em que a norma incide), assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (base de cálculo e alíquota) e pessoal (sujeitos ativo e passivo). Tanto na doutrina como na jurisprudência inexistem dúvidas no sentido de que estes elementos estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária.

Não obstante, o princípio da tipicidade tributária e os limites às possibilidades de configuração secundária da Administração Fazendária ensejam profundas discussões no seio do Direito Tributário. No Direito Comparado, do qual trago à colação o Direito Espanhol, comunga-se a tese de que a finalidade da normatização secundária é colmatar lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar *ius novum (* MOROTE SARRIÓN, J. V . *Las circulares normativas de la Administración Pública,* Valência, Tirant lo Blanch, 2002, p. 27 et seq. *).*

O enfraquecimento do princípio da legalidade que vem ocorrendo no Direito Tributário se faz acompanhar de maior transcendência das formas infralegais de manifestação do Direito, que, por sua vez, devem ser controladas em sua interpretação e aplicação pelos órgãos jurisdicionais (CORTÉS DOMINGUEZ, M.; MARTÍN DELGADO, J. M. *Ordenamiento tributario español* , I, 3.ª ed., Madri, Civitas, 1977, p. 46; GAMBA VALEGA,

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

C. M.: La discrecionalidad en el Derecho Tributario: Especial referencia a la potestad para condonar sanciones tributarias, Universidade Complutense de Madri, Departamento de Direito Financeiro e Tributário, Madri, 1999, p. 190 et seq.).

Antes de um aprofundamento sobre a questão, cumpre ressaltar a sua terminologia. Para uma parte da doutrina pátria, o princípio da tipicidade tributária, que é um corolário do princípio da legalidade tributária, é assimilado ao princípio da reserva absoluta de lei (XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal.* Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, v. 1. p. 119) e ao princípio da estrita legalidade tributária.

O que se questiona é existência de um princípio da tipicidade no Direito Tributário e, se assim for, se prevê uma tipicidade fechada ou uma tipicidade aberta. Objetivamente, a questão está em fixar, clara e precisamente, os limites da Administração Fazendária na colmatação e na interpretação da lei.

No Brasil, vivencia-se o fenômeno da deslegalização, tanto em sentido lato, com a pretensão de redução da intervenção estatal nas relações privadas, como em sentido estrito, com a transferência de competências originariamente alocadas no Poder Legislativo ao Poder Executivo, através de delegação legislativa. Resta perquirir se esse fenômeno pode se espraiar para o seio do Direito Tributário.

A passagem do Estado Liberal para o Estado Social, com seus vários matizes, desde um Estado Mínimo ao Estado Intervencionista, implicou no crescimento das atividades desenvolvidas pelo Poder Executivo, o qual se caracteriza pela intervenção estatal nas relações privadas e no exercício dos direitos individuais pelos cidadãos, assim como pelo desenvolvimento das prestações de seguridade social, a incluir a saúde, a previdência social e a assistência social.

Essa hipertrofia do Poder Executivo, acentuada em países que adotam o sistema Presidencialista de Governo, como o Brasil, tem como causas mais relevantes no Direito Tributário os seguintes aspectos: o crescimento das atividades atribuídas ao Poder Executivo; o caráter técnico de suas normas jurídicas; a inflação legislativa em face da complexidade de suas normas jurídicas; a incapacidade da lei para tratar dos problemas na sociedade de

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

risco; a globalização, da qual decorre a deslocalização das fontes de produção e de rendimentos.

O princípio da tipicidade envolve a definição das noções de tipo e tipificação. O direito alemão tem cuidado desta distinção com maior profundidade, sob as denominações de *Typizität e Typisierung.* Tipicidade é a qualidade do tipo jurídico, ou seja, o típico, quando o tipo reveste realmente características necessárias à sua configuração lógica.

Tipificação compreende a formação normativa do tipo; refere-se à atividade legislativa de formação do tipo. É o recorte da realidade para a ordenação de dados semelhantes, implicando a simplificação e praticabilidade fiscal.

O tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele não há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica, tais como: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. Estão contidas todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa, por exemplo.

É obtido por indução a partir da realidade social, mas também exibe aspectos valorativos, sendo aberto pela sua própria complexidade. Por isto, não é suscetível de definição, mas apenas de descrição. A utilização do tipo contribui para a simplificação do Direito Tributário, o que não impede que este ramo do direito utilize o conceito jurídico. O tipo não se confunde com o conceito jurídico, o qual é a representação abstrata de dados empíricos (TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário* . RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 136 /138, com fundamento nos juristas alemães LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito.* Trad. José Lamengo. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 344; KAUFMANN, Arthur. *Filososia del Derecho.* Trad. Villar Borda e Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externato de Colombia, 1996, p. 125; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. 2. ed. Köln: O. Schmidt, 1993, v. 3.* p. 133; KIRCHOF, Paul. *Steueransprunch und Informationseingriff. Festschrif für Klaus Tipke,* p. 27-45, p. 1995).

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Ressalta Ricardo Lobo Torres que o princípio da determinação do fato gerador aproxima-se do princípio da tipicidade porque o tipo pode também surgir no fato gerador abstrato, ou seja, na hipótese de incidência, sendo às vezes difícil a opção do legislador pelo tipo ou pelo conceito jurídico.

Pontifica que a ciência jurídica alemã distingue, ainda, entre o conceito classificatório ou abstrato e o conceito de ordem ou conceito-tipo, podendo utilizar-se de ambas para a descrição hipotética do fato gerador. Nesta linha, o tipo sofre a influência do princípio da determinação, mas com ele não se confunde.

São do ilustre e saudoso Lôbo Torres, em artigo para a Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (TORRES, Ricardo Lôbo. *A legalidade tributária e seus subprincípios constitucionais.* Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 58., 2004, páginas 193-219), as seguintes palavras:

> *Tipke, criticando o positivismo legalista, aponta a passagem do 'Estado de Leis ao Estado de Direito'* (Vom Gesetzesstaat zum Rechtsstaat) *, dizendo que 'as leis que não possam ser justificadas não são direito* (Gesetze die nicht gerechtfertig werden können, sind kein Recht) *; em outra página de sua imensa obra Tipke frisou que a legalidade é quanto à iniciativa do Parlamento, mas não quanto ao fechamento da lei, o que é impossível. Isensee criticou a tendência de se exigir lei formal para qualquer assunto, o que enfraquece a separação de poderes e a teoria dos conceitos indeterminados; afirmou que o princípio da reserva da lei só se justifica quando o bem jurídico do cidadão deva ser protegido frente ao Estado* (vor dem Staat) *e através do Estado* (durch dem Staat) *; mas repudiou a ideia de 'uma reserva total de competência parlamentar'* (ein totaler Parlamentsvorbehalt) .

O princípio da determinação afasta-se do princípio da tipicidade porque este é aberto, enquanto aquele postula o desenho legal pleno de todos os elementos da hipótese de incidência, embora não seja fechado, já que admite também as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados.

O conceito jurídico, ao contrário do tipo, pode ser objeto de definição e subsunção. De acordo com o princípio da determinação, os conceitos jurídicos devem, sempre que possível, ser determinados, trazendo em seu

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

bojo toda a conformação da hipótese de incidência. Não obstante, os conceitos indeterminados são inevitáveis no direito tributário.

Não é por outro motivo que o Direito Tributário convive com a permanente tensão entre as técnicas de fechamento dos conceitos para que prevaleça o princípio da determinação, tais como as enumerações casuísticas e taxativas, e as técnicas de abertura, como o emprego dos tipos, dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais.

As cláusulas gerais expressam-se por *standards* , aproximando-se de princípios éticos como a boa fé e os bons costumes. Nelas, ocorre a formulação da hipótese de incidência com maior generalidade, afastando-se do *numerus clausus* .

Os conceitos indeterminados, gênero do qual os tipos fazem parte, caracterizam-se pela indeterminação da linguagem no plano abstrato da norma, estabelecendo comandos que serão definidos no momento de sua aplicação. Exteriorizam um critério de decisão que já consta da lei, apesar da imprecisão quanto aos limites desta exigir uma valoração, ocorrendo uma redução do grau de vinculação do aplicador à literalidade da norma, autorizada pelo próprio legislador, atribuindo ao aplicador o exame a respeito do chamado halo do conceito (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 147).

Do exposto, extrai-se que a adequação do fato gerador concreto ao abstrato pode-se perfazer por três formas diferentes, conforme a técnica adotada pelo legislador seja composta pelo conceito classificatório (subsunção), por conceito indeterminado (subsunção) ou por tipo (coordenação).

A doutrina tradicional ou clássica encampa a tese da tipicidade fechada, mediante a qual a lei deve prever, de forma objetiva e exaustiva, o tipo tributário, associando a reserva absoluta de lei ou legalidade em sentido estrito com a tipicidade fechada, para designar uma menor abertura do tipo tributário (XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 36/37 e 92).

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Em trabalho mais recente o saudoso jurista assevera que "o princípio da tipicidade ou da reserva absoluta da lei tem como corolário o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus,* o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou tipicidade fechada" (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva,* São Paulo: Dialética, 2011, p. 18).

A construção doutrinária de Alberto Xavier não escapou à arguta observação de Misabel Derzi (DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.* São Paulo: RT, 1988, p. 248), ao obtemperar que para chegar à definição do tipo fechado, aquele autor, segundo indicado na própria obra citada (XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 94, nota de rodapé n. 20), partiu de uma classificação adotada por Karl Larenz (LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito* . Trad. José Lamengo. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 344) entre os tipos aberto e fechado, sendo este último caracterizado por elevado grau conceitual.

Não obstante, ressalva Misabel Derzi que Karl Larenz abandonou a tese da possibilidade do tipo fechado a partir da terceira edição de sua obra, datada de 1975. De acordo com este novo entendimento, a estrutura tipológica é sempre aberta, ao contrário do conceito abstrato, que em situações ideiais, apresenta-se fechado.

Chegando ao mesmo resultado, mas com argumentos diferentes, Misabel Derzi (DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988*, p. 248) esforça-se na defesa do fechamento dos conceitos abstratos, aos quais acaba por reduzir o próprio tipo. Aduz que "O tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas. No entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos...".

Complementa com a expulsão do campo tributário dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração, prevalecendo nesta seara tão somente o conceito determinado fechado ou simplesmente conceitos determinados. O resultado de ambas as teses é o mesmo, a impossibilidade de colmatação secundária e de interpretação pela Administração Fazendária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Desta doutrina clássica ou tradicional decorre que, em matéria tributária, o princípio da estrita legalidade tributária leva ao princípio da tipicidade (fechada) tributária, ou princípio da determinação. Segundo esta teoria, os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, vedado o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, o que fortaleceria a segurança jurídica.

Nessa linha, os tipos devem necessariamente ser minuciosos, para que não haja espaço para a conformação secundária ou interpretação pela Administração Fazendária, incluída aí a discricionariedade técnica, o que se traduz numa tipicidade fechada ou cerrada. O resultado é uma compreensão restrita das atividades de interpretação e conformação secundária pela Administração Fazendária, como se fosse possível, na teoria do direito e no campo dos fatos, assegurar segurança jurídica absoluta e previsibilidade objetiva integral de todos os direitos e deveres dos contribuintes.

Seguindo este entendimento podemos citar, de forma não exaustiva, AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro* . 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 24; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária* . 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 63; BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na Lei* . São Paulo: Dialética, 2003. p. 14; CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* . 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 235/236 e 398/399; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro* . 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 196-202; DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 in* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104* . São Paulo: Dialética, 2001. p. 224; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* . 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. p. 42; NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade.* Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 222; OLIVEIRA, Yonne Dolácio. *A tipicidade no direito tributário brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1990; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Legalidade* . São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 506 e 507; ROLIM, João Dácio. Normas *Antielisivas Tributárias* . São Paulo: Dialética, 2001. p. 48.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Entretanto, temos que a teoria da essencialidade não pode afastar a competência dos aplicadores do direito para a decisão adequada ao caso concreto (ZIPPELIUS, Reinhold. *Introdução ao Estudo do Direito.* Trad. Gersélia Batista de Oliveira Mendes. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 118; PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributário I.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 80; JARACH, Dino. *Curso de Finanças Públicas y Derecho Tributario.* 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 315; SANTAMARIA, Baldassare. *Lineamenti di Diritto Tributario.* Milano: Giuffrè, 1996, p. 9; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Lisboa: Almedinda, 2010, p. 345; SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal.* Lisboa: Lex, 1998, p. 31).

Destarte, o ordenamento jurídico, especialmente na seara tributária, admite interpretação mais flexível, em sintonia com a teoria da interpretação que aceita num mesmo texto legal a possibilidade de criação de mais de uma norma jurídica, o que irá permitir a conformação interpretativa e normatizadora pelo Poder Executivo através da Administração Fazendária.

Embora o legislador deva efetuar uma regulação mínima dessas matérias, nem por isso está obrigado a regular rígida e pormenorizadamente todos e cada um dos elementos reservados à Lei. Isso é assim porque excluiria qualquer intervenção da Administração, podendo sacrificar a aplicação de outros princípios ou valores constitucionais dignos de proteção.

Ordinariamente, o legislador realiza a tipificação, especificando todos os aspectos da hipótese de incidência. Não obstante, haverá casos excepcionais em que a Administração o fará, colmatando ou interpretando a lei nas hipóteses em que se deva preservar a igualdade na sua aplicação, legitimando a incidência de outros valores e princípios constitucionais, tais como a proporcionalidade, a razoabilidade, bem como o Princípio da Equivalência, o qual rege o Sistema de Financiamento Acidentário, sob análise concreta nestes autos.

Os aplicadores do Direito, em especial do Direito Tributário, advogados, funcionários da fazenda e juízes, não desvelam o significado da norma jurídica pela simples subsunção a conceitos jurídicos explícitos, mas também pela valoração, tal qual o legislador, o que não viola a legalidade,

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

fenômeno que ocorre em maior ou menor grau, restando indagar qual o grau de vinculação à lei exigida em cada situação (ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico.* Trad. João Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 207).

A lei tributária deve guardar uma maior densidade normativa, de modo que constem dela todas as decisões fundamentais referente à instituição e à criação de tributos. É necessário que se prevejam os elementos essenciais da regra-matriz de incidência, traduzidos pelo antecedente e consequente normativos (aspectos material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo), reserva de essencialidade que se aplica tão somente às questões fundamentais (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004, p. 192).

Buscamos o fundamento filosófico desta tese jurídica nos Direitos Fundamentais dos contribuintes. Isso porque a adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a afirmação de que esse ramo do Direito teria características tão peculiares e particulares que nem sequer seriam encontradas no Direito Penal, reflete a posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente – Proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da Receita.* 2. ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 114).

É a definição do fato imponível pelo legislador que irá definir a maior ou menor abertura do tipo. Assim, sempre haverá a possibilidade de adequação da norma à realidade, abrindo-se à aplicação teleológica do Direito e permitindo a utilização pela lei de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

A idéia de determinação, corolário do princípio da determinação, não se extrai de uma estrutura conceitual, cuja abstração é incompatível com a exigência de correspondência com dados perceptíveis extraídos da realidade. A determinação, na verdade, é melhor atendida pela concreção dos tipos abertos, a partir de sua valoração, através de pauta axiológica a ser aplicável ao objeto da regulação.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

A conformidade da situação fática com o fato gerador não ocorrerá pela subsunção, mas pela coordenação daquele a um tipo, atividade não informada pela lógica formal, mas por uma dinâmica valorativa (ASCENÇÃO, José de Oliveira. *O Direito: Introdução e Teoria Geral – Uma Perspectiva Luso-Brasileira. 2. ed. Brasileira.* Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 644).

Corrobora esta tese, por exemplo, a legislação do imposto de renda, na qual se utilizam expressões como "despesas razoáveis", "gastos incompatíveis" e "despesas necessárias", entre tantas outras utilizadas na legislação dos diversos tributos.

Nessa mesma linha de pensar, de forma não exaustiva, ABRAHAM, Marcus. *A segurança jurídica e os princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta in* RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 155; GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da Legislação Tributária.* São Paulo: Quartier Latin. 2010, p. 49; GODOI, Marciano Seabra. *O quê e o porquê da tipicidade tributária in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 110; GRECO, Marco Aurélio. *Três papéis da Legalidade Tributária in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 128; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Legalidade Tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 88; PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegra: Livraria do Advogado, 2006, p. 104/108;* RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A tipicidade Tributária in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 199; ROCHA, Sérgio André. *A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 201; SEIXAS FILHO, Aurélio

Parecer Virtual - Inteiro de Voto - 29/10/2021 00:00

Pitanga. *Legalidade e Tipicidade Tributária in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 29; TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da Tipicidade no Direito Tributário in RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 66;* ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Tipo e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação in* RIBEIRO, Ricardo Lodi-ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* . São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 49.

Por fim, a tipicidade aberta tem como limite a criação de tributos sem previsão legal, vedando-se ao aplicador da lei a interpretação extensiva e a analogia para criar tributos, na forma do art. 108, § 1º, do CTN (REsp 816.512 /PI, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 01/02/2010; REsp 728029/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 06/05/2009).

A deslegalização, o regulamento, a delegação técnica e a discricionariedade técnica

Nos EUA, delegações legislativas mais amplas foram corroboradas pela Suprema Corte, que elaborou a tese de que o poder legislativo pode formular *standards,* parâmetros ou critérios normativos gerais e abstratos, que delineiam a opção política inicial, e delegar ao Poder Executivo a competência para editar normas com o fim de cumprir os desideratos da lei.

A delegação legislativa encontra limite nesses *standards* , os quais condicionam a discrição normativa da Administração. Assim, elas foram consideradas válidas em vários precedentes sob o argumento de que estariam limitadas pelas circunstâncias, pelos termos e pelas condições estabelecidas na lei de delegação.

O que a Corte Suprema denomina de *standards* para considerar legítima a delegação legislativa, tal como as noções de "justo e razoável", "serviço adequado", "interesse ou necessidade públicos", "métodos desleais de concorrência", "variações razoáveis", correspondem, em última *ratio,* às noções de conceitos jurídicos indeterminados da doutrina brasileira.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Ademais, outro aspecto ressaltado pela Suprema Corte foi um juízo de ponderação na análise das delegações legislativas, implementados pela razoabilidade e proporcionalidade. Envolvem, em certa medida, o juízo político do Poder Judiciário e a sua intervenção nas decisões políticas de governo. Isto ficou bem claro no embate entre a Suprema Corte e o governo Roosevelt na política do *New Deal* (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo* . São Paulo: Saraiva, 2002. P. 164/166; VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *A delegação legislativa – a legislação por associações in* Temas de direito público. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 405).

A reserva de lei, em matéria tributária, tem sido compreendida como relativa no ordenamento jurídico espanhol, embora o Tribunal Constitucional deste país tenha declarado a necessidade de lei para regular os elementos essenciais do tributo (QUERALT, J. M. *et alii* . Derecho Tributário. 5. ed. Madri: Aranzandi, 2002. p. 67).

Não obstante, admite-se a habilitação de regulamentos executivos para desenvolver "o complemento indispensável da lei", vedados os regulamentos autônomos ou independentes, o que não se distancia do Direito Tributário brasileiro.

As críticas que a doutrina espanhola faz à deslegalização naquele país refletem a controvérsia doutrinária ora posta nestes autos, revelando a profundidade e complexidade do tema. Pontifica Ferreiro Lapatza (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito tributário: teoria geral do tributo. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole; Espanha, ED: Marcial Pons, 2007. p. 13-15) que:

> *"O critério do complemento indispensável deve servir também para criticar o generalizado costume da Administração financeira espanhola de abranger, com as normas regulamentares, toda a disciplina dos tributos, repetindo no regulamento as normas da lei, introduzindo explicações e esclarecimentos, fixando sua possível interpretação, como se dispusesse de uma potestade regulamentar geral e autônoma. Naturalmente, a Constituição não outorga tais potestades à administração, que, aliás, não dispõe, em nossa opinião e em diversas ocasiões, de uma segura base legal para isso, pois nem é possível identificar claramente na Lei uma autorização, nem o texto legal revela absoluta necessidade do complemento regulamentar"* .

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Inicialmente, ressalto que no Brasil não há matéria reservada ao regulamento, sendo todos os campos sujeitos à regulação por lei, diante do princípio da universalidade desta, disposição contida no art. 48, da CF/88, no sentido de que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União. Ademais, o seu art. 84, autoriza, tão somente, a expedição de decretos e regulamentos para a fiel execução das leis.

Segundo a doutrina do Direito Constitucional, há delegação legislativa quando transfere-se a função normativa, atribuída originária e constitucionalmente ao Poder Legislativo, a órgãos ou agentes especializados do próprio Poder Legislativo ou a integrantes dos demais Poderes do Estado (CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas.* Rio de Janeiro: Forense, *1986, p. 81;* DUARTE, Clenício da Silva. *Delegação de Competência.* Revista de Direito Público, São Paulo, n. 27, jan-mar. 1974, p. 38 *;* FORTES, Bonifácio *. Delegação Legislativa.* Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 62, out-dez. 1960 *, p. 353;* OTTO, Ignacio de. *Derecho Constitucional: Sistema de Funtes.* Barcelona: Ariel, 1998, p. 181-185; TOURINHO, Arx da Costa. *A delegação Legislativa e sua irrelevância no Direito Brasileiro Atual* . Revista de Informação Legislativa *, Brasília,* n. 54, abr-jun. 1997, p. 69).

Os requisitos fundamentais da delegação legislativa são: previsão no ordenamento jurídico, ou, ao menos, a sua não vedação; a existência de ato específico que, de forma expressa, concretize a delegação, o qual pode ser a própria constituição ou a lei; a determinação, por parte do poder delegante, dos limites de atuação do ente delegatário; possibilidade de controle da delegação pelo poder delegante.

Dessume-se que a atuação dos entes delegatários, que se desenvolve por atos infralegais, deve pautar-se por *standards* previstos na norma delegatária, e ter como balizas os demais valores e princípios do ordenamento jurídico. A exigência de previsão de limites ao delegatário deflui do Princípio do Estado Democrático de Direito, pois a delegação legislativa traduz-se em delegação técnica, ou seja, o recebimento de atribuição para o exercício de discricionariedade técnica.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

A discricionariedade técnica autoriza o ente delegatário a adotar as ações, em especial a normatização secundária, que melhor se prestem à consecução das finalidades legais, pois o legislador não tem como prever qual a melhor solução a ser adotada no caso concreto para atingi-la.

O fechamento do sistema de delegação técnica, através da discricionariedade técnica, se dá pela possibilidade de controle da delegação legislativa. Tal controle pode ser exercido pelo Poder Legislativo, quanto à legalidade e mérito dos atos normativos secundários editados pelo ente delegatário, na forma do art. 49, V, CRFB/88.

Também o exercerá o Poder Judiciário, quanto à legalidade e constitucionalidade, o que envolve a compatibilização dos atos normativos secundários editados pelo ente delegatário com os princípios constitucionais expressos e implícitos, em especial a legalidade tributária, a igualdade, a capacidade contributiva e, por fim a proporcionalidade e razoabilidade.

No Direito Tributário existe um consenso generalizado quanto à constitucionalidade das delegações legislativas expressamente previstas no texto constitucional, *verbis*:

> *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
> *I - importação de produtos estrangeiros;*
> *II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*
> *III - renda e proventos de qualquer natureza;*
> *IV - produtos industrializados;*
> *V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*
> *VI - propriedade territorial rural;*
> *VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*
> ***§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*** (grifo nosso)

Sem embargo, a delegação técnica através do exercício da discricionariedade técnica, sem previsão no texto constitucional, provoca grandes discussões doutrinárias. O posicionamento da doutrina que

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

defende a impossibilidade de discricionariedade técnica no Direito Tributário está fundamentado, de uma maneira geral, no princípio da segurança jurídica, do qual decorrem os princípios da legalidade e tipicidade tributárias. Superada a premissa da tipicidade fechada no Direito Tributário, inexiste óbice à delegação técnica, na forma da discricionariedade técnica.

Expresse-se que não se propõe uma deslegalização integral do Direito Tributário, muito menos a possibilidade de a lei atribuir ao Poder Executivo a competência para dispor acerca de qualquer dos aspectos fundamentais da regra-matriz de incidência, seja no antecedente como consequente. Todos os aspectos da hipótese de incidência (material espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devem ser bem delimitados pela lei, como expressão da reserva de lei.

Trata-se, especificamente, do tema da deslegalização em sentido estrito, como delegação ao Executivo da competência para editar determinados atos normativos, com base em *standards* estabelecidos pelo legislador. Isto porque a lei não pode transferir para o âmbito do regulamento a disciplina da regra-matriz de incidência, como, por exemplo, definir que a alíquota de determinado tributo.

Frise-se que se trata da delegação legislativa sem a criação de *ex novo,* sem inovação do ordenamento, diferentemente da doutrina clássica do direito constitucional. A doutrina tradicional da delegação legislativa caracteriza-se pela transferência de competências normativas do Legislativo para outro ente, normalmente o Executivo. Esta delegação deve ser estabelecida em regra que contenha a moldura dentro da qual tem o Executivo a possibilidade de exercer a competência delegada (CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas.* Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 103/104).

Admitida a possibilidade de utilização dos conceitos indeterminados no Direito Tributário, sustenta-se que se podem alcançar o mesmo efeito da delegação legislativa. Segue-se a linha de que os conceitos indeterminados funcionam como *standards* a serem desenvolvidos pelo aplicador da lei, em especial o Poder Executivo ao regulamentar a lei tributária, a concretização em ato destes parâmetros contidos na regra de delegação. A tipicidade, considerada a possibilidade da adoção dos tipos, abertos por natureza, na

Plenário Virtual - minuto de voto - 29/10/2021 00:00

formatação da regra-matriz de incidência, funcionaria como *standard,* como modelo a ser seguido pelo ente delegado.

Assim, o Executivo, através dos Regulamentos Tipificadores, identificaria os fatos típicos, como uma outra forma de delegação legislativa (ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. RIBEIRO, Ricardo Lodi – ROCHA, Sérgio André (Coord.). Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 59/60; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* São Paulo: Dialética, 2004, p. 145).

Através da leitura do art. 10 da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, observa-se que a situação não é similar ao *leading case* em que foi decidido a constitucionalidade da contribuição destinada ao SAT. Isto porque no precedente citado (RE 343.446) foi reconhecido que a contribuição possuía todos os elementos essenciais à sua cobrança previstos no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, fato gerador, base de cálculo e alíquotas, ou seja, estavam presentes todos os aspectos da regra-matriz de incidência, restando para regulamentação os conceitos, ou tipos, dependendo da linha argumentativa da qual se parta, de "atividade preponderante" e "graus de risco leve, médio e grave".

Destaque-se que a lei determinava as alíquotas diferenciadas de 1%, 2% e 3%, enquanto o comando judicial do artigo 10 da Lei nº 10.666 traz norma a ser colmatada pela via regulamentar. Um dos principais argumentos jurídicos do questionamento quanto à compatibilidade constitucional do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, consistia na alegação de violação ao princípio da legalidade, em especial a tipicidade tributária, ao delegar ao Executivo a determinação do que seria "atividade preponderante" e "graus de risco leve, médio e grave", conceitos indeterminados à luz da doutrina que ora se fixa.

Manifestou-se a Suprema Corte, em voto do Min. Carlos Velloso, no sentido de que "o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "graus de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F, art. 150, I". Sustentou o relator que estar-se-ia diante de uma delegação legislativa imprópria para o Executivo, a

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

qual seria legítima diante do princípio da legalidade, uma vez que previstos na lei os *standards* que deveriam ser observados pelo poder delegatário.

Indicia a Corte a vigência da tipicidade aberta, bem como a possibilidade de utilização de conceitos indeterminados no Direito Tributário, os quais corresponderiam a uma forma de delegação legislativa imprópria, indireta ou oblíqua. Consectariamente, é possível a utilização de conceitos indeterminados de natureza técnica pela lei, configurando hipótese de discricionariedade técnica.

Mais recentemente a Corte enfrentou a matéria em outro caso. Pode-se mencionar a tese firmada no Tema 939 de Repercussão Geral, julgado recentemente pela Corte: *"É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal."* (RE 1043313, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020).

In casu, não se está diante da delegação pura a que se refere a doutrina clássica do direito constitucional, mas, utilizando-se as palavras do próprio relator *"à atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei"* .

Quando se afirma a existência de discricionariedade técnica não se está a afirmar a possibilidade de juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei através de conformação secundária. Estamos a tratar de hipótese de delegação legislativa imprópria, já que se assume a utilização de conceitos indeterminados de natureza técnica pela lei.

Nesse contexto, a função do regulamento é desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Adota-se a tese de que a lei, no Direito Tributário, é incapaz funcionalmente de programar materialmente decisões tecnicamente adequadas à sociedade de risco, onde o legislador substitui a programação material do conteúdo das decisões por uma programação procedimental em que estas devem ser tomadas.

Assim, abre-se espaço para a conformação secundária dos conceitos indeterminados e dos tipos pelo Executivo, seja em virtude de seu maior aparelhamento burocrático, seja por meio da especificidade técnica de seus órgãos e funcionários, ou ainda pela sua maior proximidade com a realidade fática (FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário.* Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p. 50; NABAIS. José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar impostos,* Lisboa: Almedina, 2010, p. 340 *;* UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 39).

Em verdade, a alegação de que toda a lei seria inconstitucional por ausência de cumprimento da exaustividade, na descrição da hipótese de antecedência, tem se tornado um argumento retórico bem desgastado. Um pouco da ironia de JHERING parece se aplicar facilmente, já que a teoria da tipicidade e da reserva absoluta da lei tributária parece mesmo acreditar em um paraíso dos conceitos (*Begriffshimmel)* . (ANDRADE, José Maria de Arruda. *Legalidade Tributária, Segurança Jurídica, Pós-Positivismo e a Difícil Relação Entre Política e Direito* , São Paulo: THESIS , ano III, v. 5, p. 58-96, 1º Semestre. 2006).

Ao fim e ao cabo, o controle da delegação legislativa através dos conceitos indeterminados e da tipicidade aberta se dará pela pertinência, instrumentalizado pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, à luz de juízo de ponderação, inexistindo qualquer zona de insindicabilidade judicial.

Além dos precedentes já citados, pode-se ainda invocar situações outras em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta casos em que essa delegação foi reconhecida como legítima, na medida em que formalizada por meio de balizas rígidas e guarnecidas de razoabilidade e proporcionalidade. Nesse sentido podemos citar (i) a fixação das anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais, cujas balizas estão estabelecidas na Lei 12.514/11, mas a exigência se faz por ato das autarquias (ADIs 4697 e

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/10/2021 00:00

4762 Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/03/2017); (ii) a exigência de taxa em razão do exercício do poder de polícia referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - RE 838284, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 22/09/2017) e (iii) a possibilidade do estabelecimento de pautas fiscais para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - RE 602917, Rel. Min. Rosa Weber, Redator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 21/10/2020).

Legislação do Fator Acidentário de Prevenção-FAP

O SAT representa a contribuição da empresa, prevista no inciso II, do artigo 22, da Lei nº 8212/91, e consiste em percentual que mede o risco da atividade econômica, com base no qual é cobrada a contribuição para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa.

A alíquota de contribuição para o SAT será de 1% se a atividade é de risco mínimo; 2% se de risco médio e de 3% se de risco grave, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos. Havendo exposição do trabalhador a agentes nocivos que permitam a concessão de aposentadoria especial, há acréscimo das alíquotas na forma da legislação em vigor.

As alíquotas básicas são fixadas expressamente em lei, restando ao nominado Fator Acidentário de Prevenção - FAP a delimitação da progressividade na forma de coeficiente a ser multiplicado por estas alíquotas básicas, para somente então ter-se aplicada sobre a base de cálculo do tributo. Não é, portanto, fator integrante do conceito de alíquota, esta sendo a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensionável do fato gerador e do tributo correspondente.

Para permitir o enquadramento individual das empresas quanto à sua sinistralidade, foi editada a Lei nº 10.666/2003, que no art. 10 estabelece:

> *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*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

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.

O dispositivo legal cotejado autorizou a possibilidade de redução de até 50% ou majoração em até 100% das alíquotas 1%, 2% e 3%, conforme o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, nos termos de regulamento a ser editado pelo Poder Executivo, com a utilização de um multiplicador, denominado FAP.

O art. 14 desta lei determinava que sua regulamentação se desse em 360 dias, o que somente adveio com a edição do Decreto nº 6.042/07, que incluiu o art. 202-A no Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), posteriormente alterado pelos Decretos nº 6.257/07, 6.577/08, 6.957/09 e, mais recentemente, pelo Decreto 10.410/20, os quais fixaram que a variação da alíquota do SAT fosse feita a partir do multiplicador FAP, com a seguinte redação:

Art. 202-A. As alíquotas a que se refere o caput do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento em razão do desempenho da empresa, individualizada pelo seu CNPJ em relação à sua atividade econômica, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 1º O FAP consiste em multiplicador variável em um intervalo contínuo de cinco décimos a dois inteiros aplicado à respectiva alíquota, considerado o critério de truncamento na quarta casa decimal. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 2º Para fins da redução ou da majoração a que se refere o caput, o desempenho da empresa, individualizada pelo seu CNPJ será discriminado em relação à sua atividade econômica, a partir da criação de índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 3º (Revogado pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

§ 4º Os índices de freqüência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, levando-se em conta: (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

I - para o índice de frequência, os registros de acidentes ou benefícios de natureza acidentária; (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

II - para o índice de gravidade, as hipóteses de auxílio por incapacidade temporária, auxílio-acidente, aposentadoria por incapacidade permanente, pensão por morte e morte de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, da seguinte forma: (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

a) pensão por morte e morte de natureza acidentária - peso de cinquenta por cento; (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

b) aposentadoria por incapacidade permanente - peso de trinta por cento; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

c) auxílio por incapacidade temporária e auxílio-acidente - peso de dez por cento para cada; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela previdência social. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 5º O Ministério da Economia publicará, anualmente, no Diário Oficial da União, portaria para disponibilizar consulta ao FAP e aos róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 6º O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subseqüente ao de sua divulgação. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 8º O FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte àquele ano em que o estabelecimento completar dois anos de sua constituição. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 9º (Revogado pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 11. (Revogado pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

§ 12. (Revogado pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

Tal sistemática somente entrou em vigor em 2010, pois fixado originalmente para setembro (art. 5º, III, Decreto nº 6.042/2007), foi prorrogado por um ano tanto pelo Decreto nº 6.257/07, quanto pelo Decreto nº 6.577/08, e, finalmente definido pela Administração Fazendária como sendo janeiro de 2010, com o Decreto nº 6.957/09.

O tema também veio a ser disciplinado pela Portaria Interministerial nº 254/09, a qual dispôs sobre a publicação dos índices de frequência, gravidade e custo, por atividade econômica, considerados para o cálculo do FAP, permitindo às empresas observarem sua situação dentro do agrupamento econômico.

A metodologia para a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP foram implementadas pelo Conselho Nacional de Previdência Social. Quanto à publicidade dos dados estatísticos constantes do Anexo V, do Decreto nº 3.048/99, com as alterações do Decreto nº 6.042/07, posteriormente do Decreto nº 6.958/09, e mais recentemente do Decreto 14.410/2010, o Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS, instância quadripartite que conta com a representação de trabalhadores, empregadores, associações de aposentados e pensionistas e do Governo, publicou diversas resoluções, a saber: Resolução MPS/CNPS Nº 1.101/98, Resolução MPS/CNPS Nº 1.269/06, Resolução MPS/CNPS Nº 1.308/09, Resolução MPS/CNPS Nº 1.309/09 e Resolução MPS/CNPS Nº 1.316/2010.

Apesar do Conselho Nacional de Previdência Social ter editado a Resolução nº 1.101/98, com vistas à Metodologia para Avaliação e Controle dos Acidentes de Trabalho, somente houve uma disciplina efetiva do FAP com a Resolução nº 1.269/06.

Segundo o Ministério da Previdência Social - MPS, o atraso da entrada em vigor do FAP decorreu de imperfeições na metodologia de cálculo instituída pela Resolução MPS/CNPS nº 1.269/06, a qual se referia ao FAP como Fator Acidentário Previdenciário, posteriormente substituída pela Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, a qual alterou a terminologia para Fator Acidentário de Prevenção.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

De acordo com a exposição de motivos desta resolução, a nova metodologia instituída foi submetida a testes e "os resultados sinalizaram para a necessidade de aperfeiçoar a metodologia de modo a garantir justiça na contribuição do empregador e equilíbrio atuarial".

Deste estudo resultou nova metodologia, que altera parâmetros e critérios para o cálculo da frequência, gravidade e custo e do próprio FAP em relação à metodologia anterior. Passado um mês da edição da Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, esta metodologia foi novamente alterada pela Resolução MPS/CNPS nº 1.309/09, que incluiu novo elemento no cálculo do FAP, a taxa de rotatividade. Em maio de 2010 houve nova alteração desta metodologia de cálculo pela Resolução MPS/CNPS nº 1.316/10.

Com o pretexto de aprimorar o mecanismo, as Resoluções nº 1.308/09 e 1.309/09, combinadas com o Decreto nº. 6.957/09, alteraram as premissas iniciais, produzindo incremento generalizado das alíquotas, aliada a uma revisão da tabela CNAE também com aumento geral de alíquotas. Em seguida, conforme apontado, a metodologia foi novamente alterada pela Resolução CNPS nº 1.316, de 31 de maio de 2010.

O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, tal como previsto no § 1º, do art. 202-A. A variação do fator ocorre em função do desempenho da empresa em relação aos seus pares, mais precisamente, frente às demais empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica.

Na concepção original do FAP, estipulada pelo Decreto nº 6.042/07, o desempenho específico da empresa era determinado pelo "distanciamento de coordenadas tridimensionais padronizadas". Esta concepção, no entanto, jamais chegou a ser aplicada, pois antes de sê-lo, foi modificada pelo Decreto nº 6.957/09, que atribuiu "pesos diferenciados aos índices parciais", na forma de "percentis".

Atualmente, o FAP é um índice composto, obtido pela conjugação de índices parciais e percentis de gravidade, frequência e custo, consoante previsto nos parágrafos 1º e 2º do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

O FAP é constituído, portanto, por três categorias de elementos: (i) os índices parciais (frequência, gravidade e custo); (ii) os percentis de cada índice parcial; (iii) os pesos de cada percentil. Esta composição é especificada no parágrafo 4º, do art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 10.410/20, *verbis:*

> *(…)*
> *I - para o índice de frequência, os registros de acidentes ou benefícios de natureza acidentária; (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)*
> *II - para o índice de gravidade, as hipóteses de auxílio por incapacidade temporária, auxílio-acidente, aposentadoria por incapacidade permanente, pensão por morte e morte de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, da seguinte forma: (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)*
> *a) pensão por morte e morte de natureza acidentária - peso de cinquenta por cento; (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)*
> *b) aposentadoria por incapacidade permanente - peso de trinta por cento; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)*
> *c) auxílio por incapacidade temporária e auxílio-acidente - peso de dez por cento para cada; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)*
> *III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela previdência social. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)*

O conceito de "percentil" advém da Ciência da Estatística e é utilizado para ordenar elementos determinados. A função estatística percentil calcula os percentis de um conjunto de dados qualquer, assim, são valores numéricos que dividem uma população em partes proporcionais. Dada uma amostra (ou coleção de dados), os percentis são medidas que dividem a amostra ordenada (por ordem crescente dos dados) em 100 partes, cada uma com uma percentagem de dados aproximadamente igual.

As empresas são enquadradas em *rankings* relativos à gravidade, à frequência e ao custo dos acidentes de trabalho. Na etapa seguinte, os percentis são multiplicados pelo peso que lhes é atribuído, sendo os produtos somados, chegando-se ao FAP.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Conforme assentado, a metodologia específica de cálculo do FAP foi estabelecida inicialmente pela Resoluções MPS/CNPS Nº 1.308 e 1.309, de 2009, sendo os "percentis" de cada um dos elementos gravidade, frequência e custo, por subclasse, divulgado pela Portaria Interministerial nº 254/09. A Resolução MPS/CNPS nº 1.308/2009 estabeleceu a seguinte fórmula, onde o fator é representado pela sigla "IC" (Índice Composto): IC = (0,5 *x* percentil de gravidade + 0,35 *x* percentil de frequência + 0,15 *x* percentil de custo) *x* 0,02.

De acordo com a Resolução MPS/CNPS nº 1.308/2009, "após o cálculo dos índices de frequência, gravidade e custo, são atribuídos os percentis de ordem para as empresas por setor (subclasse da CNAE) para cada um desses índices", de modo que "a empresa com menor índice de frequência de acidentes e doenças do trabalho no setor, por exemplo, receba o menor percentual e o estabelecimento com maior frequência acidentária recebe 100%".

Em seguida, é criado um índice composto, atribuindo ponderações aos percentis de ordem de cada índice, com um peso maior à gravidade (0,50) e à frequência (0,35) e menor ao custo (0,15). Assim, o custo que a acidentalidade representa fará parte do índice composto, mas sem se sobrepor à frequência e à gravidade.

E para obter o valor do FAP para a empresa, o índice composto "é multiplicado por 0,02 para distribuição dos estabelecimentos dentro de um determinado CNAE-Subclasse variar entre 0 a 2, devendo os valores inferiores a 0,5 receber o valor de 0,5 que é o menor fator acidentário.

O Fator Acidentário de Prevenção-FAP

Assentadas as referidas premissas teóricas, forçoso reconhecer que:

a) O FAP não integra o conceito de alíquota, a qual representa a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensionável do fato gerador e do tributo correspondente. É que o FAP não é elemento integrante do aspecto quantitativo da hipótese de incidência ou fato gerador do SAT, mas multiplicador aplicável a esta contribuição, externo à relação jurídica

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

tributária, razão pela qual a sua forma de valoração por ato normativo secundário não viola o **princípio da legalidade** .

b) A declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09 (atualmente com redação dada pelo Decreto 10.410/10), também não se sustenta quando contrastada com o **princípio de vedação do retrocesso** .

É que se extrai deste princípio a invalidade da revogação de normas legais que concedem ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente (art. 5°, § 1°, CRFB/88), posto que a invalidação da norma atentará contra as disposições dos artigos arts. 7º, 150, II, 194, parágrafo único e inc. V, e 195, § 9º, todos da CRFB/88.

A disciplina implementada através das resoluções do CNPS contém higidez suficiente a permanecer no ordenamento jurídico, de forma a atender ao espírito do art. 10 da Lei nº 10.666/03. Canotilho, nesse sentido, assenta, *verbis* :

> *"[...] O princípio da proibição de retrocesso social pode formular-se assim: o núcleo essencial dos direitos sociais, já realizado e efetivado através de medidas legislativas ("lei da segurança social", "lei de subsidio de desemprego", "lei do serviço de saúde) deve considerar-se constitucionalmente garantidos sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam na prática numa "anulação", "revogação" ou "aniquilação" pura e simples desse núcleo essência. Não se trata, pois, de proibir um retrocesso social captado em termos ideológicos ou de garantir em abstrato um status quo social, mas de proteger direitos fundamentais sociais, sobretudo, no seu núcleo essencial. A liberdade de conformação do legislador e inerente autorreversibilidade tem como limite o núcleo essencial já realizado* (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Lisboa: Almedina, 2006, p. 332-334)."

A premissa a nortear a sindicabilidade das normas infralegais, *in casu* , o artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, deve pautar-se no sentido de que não cabe ao Pretório Excelso

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

discutir a implementação de políticas públicas, seja por não dispor de capacidade necessária para especificar a engenharia administrativa apta para o sucesso de um modelo de gestão das doenças ocupacionais e/ou do trabalho, seja por não ser este o espaço idealizado pela Constituição para o debate em torno desse tipo de tema, sob pena de a jurisdição suspender ilegalmente a legislação.

Ademais, a conformação das normas infralegais (Decreto nº 3.048/99, art. 202-A) com a lei (Lei nº 10.666/2003, art. 10) não atrai a jurisdição constitucional, o que impede a análise das questões relacionadas à, *verbi gratia* , inclusão das comunicações de acidentes de trabalho (CAT) que não geraram qualquer incapacidade ou afastamento; das CATS decorrentes dos infortúnios (acidentes *in itinere*) ocorridos entre a residência e o local de trabalho do empregado e, também, daqueles ocorridos após o findar do contrato de trabalho, no denominado período de graça; da inclusão na base de cálculo do FAP de todos os benefícios acidentários, mormente aqueles pendentes de julgamento de recursos interpostos pela empresa na esfera administrativa.

d) Assinala-se que o SAT, para a sua fixação, conjuga três critérios distintos de quantificação da obrigação tributária: (i) a base de cálculo (remuneração pagas pelas empresas aos segurados empregados e avulsos que lhes prestam serviços), que denota a capacidade contributiva do sujeito passivo; (ii) as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica da empresa, conferindo traços comutativos à contribuição; e (iii) o FAP, que objetiva individualizar a contribuição da empresa frente à sua categoria econômica, aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça individual, atende aos standards, balizas e parâmetros que irão formatar a metodologia de cálculo deste fator, o que ocorreu quanto à regulamentação infralegal trazida pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

e) A Lei nº 10.666/03 criou redução das alíquotas da contribuição ao SAT, atenta aos direitos fundamentais do trabalhador, de prevenção contra os acidentes laborais (art. 7º, XXII, da CRFB/88, *verbis* : *"redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança"*), de acordo com o FAP - Fator Acidentário de Prevenção - que na sua metodologia de cálculo os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Destarte, as empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, diminuindo sua frequência, gravidade e custos, recebem tratamento diferenciado mediante a redução de suas alíquotas, conforme o disposto nos artigos 10 da Lei nº 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07.

Essa foi a metodologia usada pelo Poder Executivo, dentro de critérios de conveniência e oportunidade, para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho.

Mister destacar os dados trazidos em memorial pela Fazenda Nacional, nos quais se aponta o efeito prático da adoção da metodologia do FAP na política do seguro de acidentes de trabalho, o que pode ter contribuído para reduzir o número de incidentes:

f) Considerando a capacidade institucional do Poder Judiciário, a cláusula pétrea da separação dos poderes e as prerrogativas que são concedidas ao Poder Executivo, revela-se razoável a regulamentação *sub examine* , cuja aplicação aplica-se de forma genérica (categoria econômica) num primeiro momento e, num segundo momento e de forma particularizada, permite ajuste, observado o cumprimento de certos requisitos estabelecidos.

> *A tese da capacidade institucional questiona a capacidade do Poder Judiciário para interferir em determinadas matérias assentadas com fundamento de que cabe aos Três Poderes interpretar a Constituição e pautar sua atuação com base nela. Mas, em caso de divergência, a palavra final é do Judiciário. Essa primazia não significa, porém, que toda e qualquer matéria deva ser decidida em um tribunal.*
>
> *Para evitar que o Judiciário se transforme em uma indesejável instância hegemônica, a doutrina constitucional tem explorado duas ideias destinadas a limitar a ingerência judicial: a de capacidade institucional e a de efeitos sistemáticos.*
>
> *Capacidade institucional envolve a determinação de qual Poder está mais habilitado a produzir a melhor decisão em determinada*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

matéria. Temas envolvendo aspectos técnicos ou científicos de grande complexidade podem não ter no juiz de direito o árbitro mais qualificado, por falta de informação ou de conhecimento específico.

Quanto ao instituto da capacidade institucional, Cass Sunstein e Adrian Vermeulle, *Interpretation and Instituions, Public Law and Legal Theory Working Paper* nº 28, 2002, p. 2, averbam que:

"Ao chamarmos atenção para as capacidades institucionais e para os efeitos sistêmicos, estamos sugerindo a necessidade de um tipo de virada institucional no estudo das questões de interpretação jurídicas"

g) Consectariamente, não pode ser acolhida a pretensão a um regime próprio subjetivamente tido por mais adequado.

h) Inexiste violação ao princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, *a* , CRFB/88), pois o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, que são tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

Também inexiste afronta aos princípios da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade, pois o FAP utiliza índices que são de conhecimento de cada contribuinte, que estão a disposição junto à Previdência Social, sujeitos à impugnação administrativa com efeito suspensivo nas esferas próprias.

i) A jurisprudência das Cortes Superiores consagra a tese do acórdão recorrido. Sob esse enfoque, o Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, **que remeteu para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave"** (RE nº 343.446/SC), **o que se aplica ao tema objurgado por possuir a mesma *ratio*** *, verbis:*

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ART. 22, II, DA LEI N.º 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES N.ºS 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048 /99. SATISFEITO O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.

- Matéria decidida em nível infraconstitucional, atinente ao art. 22, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528/97 e aos arts. 97 e 99 do CTN.

- Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas, escalonadas em graus leve, médio e grave, pelos Decretos n.ºs 356/91, 612/92, 2.173 /97 e 3.048/99.

- Não afronta o princípio da legalidade, o estabelecimento, por decreto, dos mencionados graus de risco, partindo-se da atividade preponderante da empresa."

(REsp 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002).

"EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732 /98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - ***As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*** *V. - Recurso extraordinário não conhecido.*

(RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003)."

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

Restou assentado que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei relegar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I, IV, ambos da CF/88, consoante jurisprudência sedimentada .

Ex positis , **NEGO PROVIMENTO** ao recurso extraordinário.

Proposta de tese: **O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).**

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00