

REVISTA BRASILEIRA DE POLÍTICAS PÚBLICAS
BRAZILIAN JOURNAL OF PUBLIC POLICY

**Limitações à extrafiscalidade
aplicáveis ao fator acidentário
de prevenção – FAP**

**Limitations on extrafiscality for
the prevention accident factor
– FAP**

Daniel de Magalhães Pimenta

Sumário

CRIMES DE RESPONSABILIDADE DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA.....	14
Carlos Ayres Britto	
REFLEXÕES SOBRE O FUTURO DO ESTADO CONSTITUCIONAL MODERNO.....	22
Cesar Luiz Pasold, Gabriel Real Ferrer e Paulo Márcio Cruz	
CONTRATOS PÚBLICOS Y MERCADO GLOBAL: UN ABORDAJE DESDE EL DERECHO ADMINISTRATIVO DEL SIGLO XXI.....	39
Bruno Ariel Rezzoagli	
CONTRATOS ADMINISTRATIVOS: CONCEITO E CRITÉRIOS DISTINTIVOS.....	53
Carlos Bastide Horbach	
OS INCENTIVOS ECONÔMICOS À COMPRA DE COLHEDORAS PELO PRONAF-MAIS ALIMENTOS PARA OS PRODUTORES DE ARROZ IRRIGADO DO RIO GRANDE DO SUL.....	70
João Mairton Moura de Araújo, Mário Conill Gomes e André Carraro	
LIMITAÇÕES À EXTRAFISCALIDADE APLICÁVEIS AO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP...84	
Daniel de Magalhães Pimenta	
DESCONSTRUINDO A INEFICÁCIA DOS DIREITOS SOCIAIS: POR UMA RECONSTRUÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS DEMOCRÁTICA, PARTICIPATIVA E TRANSNACIONAL	106
Daniela Lopes de Faria, Christian Norimitsu Ito e Inês Moreira da Costa	
DIREITO PROCESSUAL DE GRUPOS SOCIAIS ATUAL: ENTRE O ATIVISMO JUDICIAL E O GARANTISMO PROCESSUAL	125
Jefferson Carús Guedes	
POLÍTICAS PÚBLICAS, MÍNIMO EXISTENCIAL E PODER JUDICIÁRIO: A QUESTÃO DO DIREITO À MORADIA	151
Diogo de Calasans Melo Andrade	

BENEFÍCIOS DE RENDA MÍNIMA COMO UM DIREITO FUNDAMENTAL: ACESSO À JUSTIÇA E INCLUSÃO SOCIAL..... 167

Pedro Bastos de Souza

DESENVOLVIMENTO HUMANO SUSTENTÁVEL E ERRADICAÇÃO DA POBREZA EXTREMA: UMA ANÁLISE SOBRE A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA 185

Veyzon Campos Muniz

A AÇÃO POPULAR AMBIENTAL COMO FORMA DE PARTICIPAÇÃO SOCIAL NA DEFESA DO MEIO AMBIENTE203

Luciano Marcos Paes e Paulo Roberto Polesso

DIREITO PENAL AMBIENTAL COMO TUTELA DE SUSTENTAÇÃO À ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA E CIVIL NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA E NO JAPÃO 214

Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro e Lorena Machado Rogedo Bastianetto

CONSTRUÇÃO SOCIAL DO PROJETO POLOS DE PRODUÇÃO DE BIODIESEL NO CONTEXTO DO PNPB: UMA ANÁLISE PERCEPTIVA230

Érika Cristine Silva, Maria das Dores Saraiva de Loreto, Haudrey Germiniani Calvelli e Ronaldo Perez

A CORRELAÇÃO ENTRE DOENÇAS RESPIRATÓRIAS E O INCREMENTO DAS QUEIMADAS EM ALTA FLORESTA E PEIXOTO DE AZEVEDO, NORTE DO MATO GROSSO - AMAZÔNIA LEGAL246

Lilian Rose Lemos Rocha e Christopher William Fagg

POLÍTICAS PÚBLICAS, AGRICULTURA FAMILIAR E CIDADANIA NO BRASIL: O CASO DO PRONAF 256

Edir Vilmar Henig e Irenilda Ângela dos Santos

ATIVISMO JUDICIAL E PROMOÇÃO DA CIDADANIA: DESAFIOS PARA A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS CONSTITUCIONALIZADOS 271

Gerardo Clésio Maia Arruda, Adriana Rossas Bertolini e Jânio Pereira Cunha

Limitações à extrafiscalidade aplicáveis ao fator acidentário de prevenção – FAP*

Limitations on extrafiscality for the prevention accident factor – FAP

Daniel de Magalhães Pimenta**

RESUMO

A determinação de um mecanismo como o FAP, que impõe alíquotas individuais majoradas da contribuição previdenciária a contribuintes que apresentam maiores índices de frequência de acidentes de trabalho e de concessão de benefícios previdenciários de ordem acidentária, desafia o intérprete a buscar suas conclusões nos pilares teóricos da extrafiscalidade, dada a enorme complexidade e riqueza do tema. O presente estudo procura analisar alguns aspectos atinentes à matéria, demonstrando em que peso os limites à extrafiscalidade podem interferir na sistemática implementada pelo poder tributante e sob qual ótica o FAP, tal qual delimitado pelo legislador e pelas normativas reguladoras atuais sobre a matéria, pode representar riscos às garantias constitucionais definidas na ordem econômica e nas limitações ao poder de tributar.

Palavras-chave: FAP. Extrafiscalidade. Tributação. Economia.

ABSTRACT

The determination of a mechanism such as FAP, which imposes higher individual tax rates of social security contributions to taxpayers who have higher numbers of labour accidents and granting of accident pension benefits, challenges the interpreter to pursue its conclusions on the theoretical pillars of extrafiscality, given the enormous complexity and theme of wealth. This study seeks to analyze certain aspects of the matter, demonstrating that limits on extrafiscality can interfere with the systematic implemented by the taxing power, and how FAP, like delimited by the legislature and by current regulatory norms on the matter, may impose risks to constitutional guarantees defined in the economic order and in the limitations on constitutional the power to tax.

Keywords: FAP. Extrafiscality. Taxation. Economy.

1. INTRODUÇÃO: FAP E SUAS RAÍZES EXTRAFISCAIS

Analisando as raízes históricas do FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP, constatamos que sua criação se deu em um contexto de

* Recebido em 10/03/2016
Aprovado em 05/06/2016

** Mestrando em Direito Empresarial pelas Faculdades Milton Campos. Advogado. Professor. E-mail: daniel@sgarbimagalhaes.com.br

desequilíbrio fiscal verificado no Brasil desde o final do século XX. Naquele momento o governo federal, preocupado com o aumento das despesas previdenciárias decorrentes de benefícios concedidos em função de acidentes de trabalho e de aposentadorias especiais¹, instituiu a contribuição ao SAT, inserindo, no ordenamento tributário nacional, o art. 22, II da lei 8.212/91², que passou a prever a cobrança de contribuição social para o financiamento dos benefícios previdenciários de risco definidos nos arts. 57 e 58 da lei 8.213/91³ e daqueles concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Além dessa importante inovação trazida a partir de 1998, que contemplava o custeio das despesas adicionais com esses benefícios especiais, o Executivo, também, procurou criar uma solução para a redução os gastos públicos realizados sob essa rubrica.

Efetivamente, o Executivo Federal tentou buscar soluções não somente para os efeitos do aumento dos gastos públicos, por meio da instituição de uma fonte fiscal de custeio complementar, mas também para as causas dessas despesas, quais sejam os riscos e condições de trabalho severas até então verificadas no ambiente de trabalho das empresas.

O pensamento silogístico do Executivo era de que, com a redução dos acidentes de trabalho e dos riscos ambientais laborais, menor seria a incidência de benefícios previdenciários dessa natureza, gerando-se, por consequência, o desejado equilíbrio das contas públicas.

Nesse contexto, surgiu, no ano de 2002, em reflexo à necessidade de redução de gastos previdenciários e do desenvolvimento das políticas públicas de proteção da saúde, higiene e segurança do trabalhador, a medida provisória n. 83⁴, de 12 de Dezembro de 2002, posteriormente convertida na lei federal 10.666, de 8 de maio de 2003⁵, que, pela primeira vez, previu o mecanismo extrafiscal que pouco mais tarde seria intitulado FAP – Fator Acidentário de Prevenção.

Segundo o art. 10⁶ da MPv 83/2002, convertida posteriormente na lei 10.666/2003, as alíquotas de 1%, 2% e 3% da contribuição ao SAT poderão ser reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou majoradas em até cem por cento, dependendo do desempenho de cada empresa em relação ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos verificados em seu ambiente de trabalho.

Esse novo elemento trouxe profundas alterações na sistemática de apuração da contribuição ao SAT, pois, além da majoração ou redução das alíquotas efetivas anteriormente existentes, instituiu-se a aplicação de alíquota específica e individual para cada contribuinte, e criou-se, ainda, sistemática de apuração complexa e que leva em consideração ranking de empresas elaborado segundo metodologia específica definida em regulamento.

1 As aposentadorias especiais, segundo a lei 8213/91, são aquelas concedidas pelo desempenho de atividades sujeitas a riscos e condições de trabalho especialmente severas.

2 BRASIL. *Lei ordinária n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

3 BRASIL. *Lei ordinária n. 8.213, de 24 de julho de 1991*. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

4 BRASIL. *Medida provisória n. 83, de 12 de dezembro de 2002*. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/83.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

5 BRASIL. *Lei ordinária n. 10.666, de 8 de maio de 2003*. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

6 Cite-se, nesse sentido, a redação da medida provisória em comento:

[...] 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. BRASIL. *Medida provisória n. 83, de 12 de dezembro de 2002*. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/83.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

Outrossim, verificou-se, a partir do art.10 da lei 10.666/2003, a aplicação de uma evidente função extrafiscal da contribuição ao SAT, pois a União, por meio do Decreto Regulamentar posterior, elegeria um *standard* de comportamento a ser alcançado pelas empresas em relação às melhorias das condições da saúde e de ambiente de trabalho, e ofereceria a estas um prêmio ou uma punição pelos resultados decorrentes dos investimentos nessa área, por meio da flexibilização das alíquotas básicas da contribuição de acordo com o desempenho da empresa em cálculos realizados mediante metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

A exposição de motivos da MPv 83/2002 retrata, claramente, a intenção extrafiscal do governo federal com a adoção dessa nova metodologia. Vejamos:

[...]

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

32. A proposta visa introduzir mecanismos que estimulem os empresários a investirem em prevenção e melhoria das condições do ambiente de trabalho, mediante a redução, em até 50%, ou acréscimo, em até 100%, da alíquota de contribuição destinada ao financiamento das aposentadorias especiais ou dos benefícios concedidos em razão de acidentes ou de doenças ocupacionais, conforme a sua posição da empresa na classificação geral apurada em conformidade com os índices de frequência, gravidade e custo das ocorrências de acidentes, medidas segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS. A participação do CNPS na validação desta metodologia é de fundamental importância devido ao caráter quadripartite (governo, aposentados, trabalhadores e empregadores) da sua composição.⁷

Com efeito, mais do que, simplesmente, arrecadar fundos para o custeio da máquina previdenciária, a contribuição ao SAT passava a exercer papel fundamental no estímulo de investimentos em prevenção e melhoria das condições do ambiente de trabalho, à medida que quanto maior os investimentos, em tese seriam menores as alíquotas aplicáveis aos contribuintes.

A nova função extrafiscal da contribuição ao SAT era, então, inequívoca com a edição da MPv 83/2002 e da lei 10.666/2003, mas pairava, ainda, no ordenamento dúvida sobre o formato a ser adotado pelo Executivo para cumprir com essa finalidade.

Visando responder a esse questionamento, o Decreto 6.042/2007⁸, alterado pelo Decreto 6.957/2009⁹ e instruído por portarias e outros atos normativos, instituiu o que hoje se conhece como FAP – Fator Acidentário de Prevenção, que nada mais é do um multiplicador que, aplicado à alíquota inicial do SAT (1%, 2% ou 3%), gerará o valor da alíquota efetiva a ser recolhida mensalmente pelo contribuinte durante o exercício fiscal subsequente. É o que dispõe o art. 202-A do Decreto 6042/2007, *verbis*:

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 respecti-

7 BRASIL. *Medida provisória n. 83, de 12 de dezembro de 2002*. Brasília, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/83.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

8 BRASIL. *Decreto n. 6.042, de 12 de fevereiro de 2007*. Brasília, 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6042.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

9 BRASIL. *Decreto n. 6.957, de 9 de setembro de 2009*. Brasília, 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6957.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

va atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007)¹⁰.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)¹¹.

Do ponto de vista meramente técnico-procedimental, o multiplicador que constitui o FAP seria, então, o resultado da aplicação da metodologia aprovada pelo CNPS que, aplicado à alíquota básica definida pelos critérios do RAT, geraria a alíquota efetiva da contribuição ao SAT a ser recolhida pelo contribuinte.

Já do ponto de vista jurídico, que constitui o ponto de interesse do presente estudo, o FAP se revelaria como principal instrumento de aplicação da função indutora extrafiscal em relação à contribuição ao SAT.

Evidentemente, a norma contida no artigo 10 da lei 10.666/2003 e regulamentada pelos decretos governamentais posteriores induz o contribuinte a comportamentos desejados pelo legislador.

Entretanto, a extrafiscalidade, ainda que seja hoje elemento central do FAP, deve se balizar sob os fundamentos próprios aplicáveis a esse tipo de norma. Com efeito, toda a teoria constitucional contemporânea baseia-se no reconhecimento de garantias fundamentais da sociedade frente ao poder regulamentador Estatal e não será diferente em relação às normas tributárias indutoras.

Dentro desse espectro é que se centra a presente pesquisa, pois, se não há dúvidas quanto à possibilidade de instituição de normas extrafiscais indutoras de comportamento tais como a prevista no Decreto 6042/2007, é importante constatar se estas estão adequadas aos limites, tributários ou não, que percorrem o ordenamento constitucional pátrio.

Assim, o presente artigo se imiscui no estudo dos limites da extrafiscalidade para chegar a algumas das conclusões sobre a validade do FAP perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Para tanto, serão abordadas as limitações ao poder extrafiscal delimitadas pela doutrina, e apresentados aspectos da ordem constitucional econômica e tributária que, aplicados ao FAP, podem gerar discussões sobre a compatibilidade dessa sistemática no ordenamento Brasileiro.

2. LIMITAÇÕES À EXTRAFISCALIDADE SEGUNDO À DOUTRINA

Iniciando as discussões propostas, importante se mostra adotar uma definição de extrafiscalidade em direito tributário que melhor se adapte aos objetivos do presente estudo, posto que a doutrina revela conceitos e definições distintas para os mais diversos fins e extensões.

Para tanto, definimos a extrafiscalidade como o fenômeno jurídico no qual o Estado, por meio da imposição de uma obrigação tributária, procura realizar finalidade constitucional diversa da mera arrecadação para o custeio de suas atividades.

Apurada a definição de extrafiscalidade a ser utilizada no presente ensaio, passemos a demonstrar os limites teóricos e práticos para a imposição desse fenômeno no Estado Brasileiro, segundo a doutrina pátria mais abalizada sobre o tema.

10 BRASIL. *Decreto n. 6.042, de 12 de fevereiro de 2007*. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6042.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

11 BRASIL. *Decreto n. 6.957, de 9 de setembro de 2009*. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6957.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.

2.1 A classificação dos limites por Marciano Seabra de Godoi

A maioria dos doutrinadores aborda os limites da prática extrafiscal com base aos nos dispositivos constitucionais que a fundamentam. Para esses autores, a norma extrafiscal, além da necessária vinculação aos fundamentos aplicáveis ao Direito Tributário brasileiro, também deverá atender às determinações constitucionais relativas à finalidade pela qual foi aplicada¹².

Nesse norte, muito válidas para a definição das limitações constitucionais da extrafiscalidade são as direções promovidas por Godoi¹³ sobre o tema. Para o festejado autor, a norma extrafiscal não poderá ser realizada se violar pelo menos um dos limites a seguir.

- Aqueles relacionados aos direitos fundamentais
- Aqueles relacionados a direitos de propriedade
- Aqueles relacionados ao dever de contribuir com os gastos públicos
- Aqueles relacionados à competência tributária material e legislativa
- Aqueles relacionados à capacidade contributiva

Limites relacionados aos direitos fundamentais

A limitação da extrafiscalidade pelos direitos fundamentais impõe o respeito, pelo legislador extrafiscal, aquela série de direitos individuais e sociais dispostos explícita e implicitamente na constituição de 1988. Assim, não seria possível a instituição de uma medida extrafiscal como uma taxa judiciária por demais majorada que limitasse, por exemplo, o acesso das pessoas à Justiça.

Limites relacionados a direitos de propriedade

Da mesma forma, outro limite à extrafiscalidade, para o autor mineiro, seriam os direitos de propriedade, e nesse ponto não se estaria diante somente dos princípios da vedação ao confisco, mas, também, aqueles relativos ao exercício dos direitos sobre a propriedade, sendo vedada, portanto, qualquer medida de objetivo extrafiscal que limitasse o exercício desse direito, e nesse ponto se incluiria inclusive a vedação ao exercício da livre iniciativa, também referido no presente estudo.

Limites relacionados ao dever de contribuir com os gastos públicos

No que tange ao dever fundamental de pagar impostos e contribuir com os gastos públicos, tão celebradamente festejado por Nabais¹⁴, o professor Marciano Seabra Godoi chama atenção para a dimensão material do tributo, demonstrando a impossibilidade de medida tributária extrafiscal em situações em que não houver a representação de riqueza, pois o tributo não pode ser dissociado da fiscalidade e do conceito de tributo, conforme já delineado nos tópicos anteriores.

12 Schoueri, ao delimitar os limites das normas tributárias indutoras, estabelece a necessária revisão das limitações constitucionais ao poder de tributar juntamente com os princípios que norteiam a ordem econômica nacional, uma vez que, se a extrafiscalidade se manifesta por meio de uma intervenção do Estado no Domínio Econômico, os pressupostos econômicos definidos na Constituição deverão ser obedecidos. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

13 GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004.

14 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1988.

Limites relacionados à competência tributária material e legislativa

Sobre os limites relacionados à competência tributária, o professor mineiro repete a lógica de que somente o ente dotado de capacidade tributária pode realizar medidas extrafiscais relativas a tributos de sua competência. Isso impede, por consequência, a realização do famoso brocado “fazer cortesia com o chapéu dos outros”, sob pena de usurpação da competência constitucionalmente definida.

Importante, ainda, nesse diapasão rever lição de Schoueri¹⁵, que, interpretando o posicionamento de vários doutrinadores respeitados em nosso ordenado, entre eles Ataliba e Ruy Barbosa Nogueira, reconhece a necessidade de observância cumulativa das competências tributária e material para a edição de normas extrafiscais de natureza indutora. Vejamos:

Para a solução da questão, importa que se reafirme, neste passo, que as normas tributárias indutoras são reflexo do poder de regular, não do poder de tributar. Não obstante se insiram no ordenamento por meio de tributos que lhes servem de veículos, são elas instrumentos de que se vale o legislador para conduzir, por indução, o comportamento dos contribuintes, gerando estímulos positivos e negativos, conforme o contribuinte incorra, ou não, na hipótese prevista em lei. Ora, se a competência legislativa está regulada pelos artigos 22 e ss. Da Constituição Federal e sendo as normas tributárias indutoras forma de legislação sobre aquelas matérias, conclui-se estarem elas sujeitas àqueles preceitos constitucionais.

Assim é que as normas tributárias indutoras sujeitam-se: I) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; II) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.¹⁶

Limites relacionados à capacidade contributiva

Por fim, ligando a extrafiscalidade à ideia de justiça fiscal, sempre presente no capítulo tributário da carta constitucional brasileira, o professor Godoi repele a existência de medidas com objetivos extrafiscais que, por sua natureza, não contemplem a capacidade contributiva econômica, no que é seguido por grandes expoentes da literatura jurídica, como o professor Schoueri¹⁷, que, em sua já clássica obra sobre as normas indutoras tributárias, trata da capacidade contributiva como um norte a ser respeitado na instituição daquelas normas.

Nabais¹⁸, por seu turno, sustenta que os limites da extrafiscalidade repousam em princípios gerais de direito tributário e administrativo, tais como a proibição de excesso, a proporcionalidade e a igualdade, bem como devem ser adequados e mais necessários para a realização dos objetivos para os quais foram instituídos do que outras medidas extrafiscais de caráter não tributário, tais como as subvenções.

Assim, segundo a doutrina a prática extrafiscal deverá respeitar, a nível constitucional, os princípios limitadores do poder de tributar, que poderiam inclusive, em alguns casos excepcionais, ser mitigados, mas não desrespeitados.¹⁹ Da mesma forma, tendo em vista que as normas tributárias extrafiscais revelam tentativa de regulação da atividade econômica, os princípios aplicáveis à ordem econômica deverão, também, ser observados, inclusive a livre iniciativa, a busca pelo pleno emprego, o desenvolvimento do mercado nacional e a redução das desigualdades regionais.

15 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

16 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 251.

17 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

18 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1988.

19 Caso, por exemplo, da mitigação do princípio da legalidade estrita na instituição de tributos de natureza extrafiscal, que se observou válida no julgamento do RE 343.446/RS, no qual o Supremo Tribunal Federal julgou que os critérios definidores básicas do RAT, que distingue as alíquotas aplicáveis à contribuição ao SAT, poderiam ser criados por meio de Decreto, se a lei estipulasse um mínimo teórico para isso.

Interessante, nesse ponto, é verificar que tais princípios não tributários se aplicam tanto como mola propulsora da extrafiscalidade, quanto como limitadores de sua aplicação. Com efeito, por vezes uma determinada medida tributária poderá ser utilizada com a finalidade de fomentar a melhoria das condições do ambiente de trabalho — caso do Fator acidentário de Prevenção – FAP, instituído pela lei 10.666/2003 —, porém não poderá violar a livre iniciativa, punindo o contribuinte pelo risco normal da realização de uma atividade lícita²⁰.

À evidência, esse aspecto jurídico-normativo de controle das normas tributárias extrafiscais é essencial para enxergar os limites da atuação do Estado.

2.2. A classificação abrangente de Marcus de Freitas Gouvêa

Digna de nota é também a abrangente classificação trazida pelo pesquisador Marcus de Freitas Gouvêa²¹, que reconhece não somente limites jurídicos internos à instituição da extrafiscalidade, mas também forças econômicas e sociais que exercem papel significativo na tomada de medidas extrafiscais.

A classificação proposta pelo referido autor aponta para a existência de quatro grandes limites à aplicação da extrafiscalidade na contemporaneidade, quais sejam os limites jurídico-principiológicos, os limites jurídico-normativos, os limites lógicos e os limites socioeconômicos.

Limites jurídico-principiológicos

Por limites jurídico-principiológicos o autor sustenta que a extrafiscalidade, enquanto princípio epistemológico da Ciência do Direito e ontológico, da Tributação, deve seguir os princípios que a fundamentam, mais especificamente os princípios informadores do direito tributário e que limitam o poder de tributar, e aqueles que orientam a atividade econômica, social e cultural do Estado, que se deseja valorizar por meio da medida extrafiscal. Defende o autor:

Com isso, seja qual for o instrumento utilizado pelas ações tributárias (apesar das peculiaridades quanto às regras) não poderá desrespeitar os princípios de Direito Tributário, assim como a capacidade contributiva, o princípio da não surpresa, o princípio da legalidade tributária (que não tem a mesma conotação no Direito Econômico) e o princípio do não confisco.

[...]

Em linhas gerais, quanto aos princípios que guardam valores constitucionais não tributários, é lícito dizer que devem ser observados pela tributação extrafiscal, pois esta não pode almejar finalidade vedada pela Carta ou contrária a seus ditames, mesmo que o proibitivo seja implícito.²²

Com razão o autor, pois, a nosso ver, a visão restritiva de Nabais²³ sobre a aplicação dos princípios do Direito tributário à extrafiscalidade não encontra guarida no Direito Brasileiro, à medida que a norma extrafiscal sempre preserva sua natureza tributária, não podendo ser afastada a observância dos caracteres próprios desse ramo do Direito. Da mesma forma, entendemos que a norma extrafiscal deve acompanhar os princípios e diretrizes constitucionais relacionados à finalidade extrafiscal que a fundamenta, não podendo haver norma extrafiscal que vise objetivo não compreendido na constituição.

Importante ainda ressaltar a visão abrangente do autor ao delimitar que, dentre os princípios não tributários a serem seguidos pela norma extrafiscal, devem ser respeitados não somente os princípios da ordem

20 Sobre o tema específico da extrafiscalidade no FAP, recomendamos a leitura de outros estudos mais aprofundados por nós produzidos, tais como: PIMENTA, D. M. *FAP: questões polêmicas*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/41410/fap-questoes-polemicas>>. Acesso em: 31 jul. 2015.

21 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

22 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. P. 254-255.

23 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1988.

econômica, como disposto por parte da doutrina, mas também todas as diretrizes políticas e sociais que permeiam o objetivo extrafiscal, devendo haver a necessária ponderação de princípios quando houver dois ou mais princípios que possam, no caso concreto, ser antagônicos ou conflitantes.

Limites jurídico-normativos

Se existem limites principiológicos, conseqüentemente, haverá, também, limites jurídico-normativos da extrafiscalidade, representados, na visão de Gouvêa, por regras jurídicas que impedem de modo objetivo a aplicação da extrafiscalidade.

Chama atenção o referido autor que, por se tratar de princípio, a extrafiscalidade apenas sofre limitações igualmente principiológicas. Entretanto, os tributos e demais instrumentos de aplicação da extrafiscalidade estão sujeitos aos limites das regras jurídicas. Nesses casos, apesar de uma principiologia adequada, pode haver vedação expressa pelo ordenamento jurídico.

Sendo assim, se houver alguma regra objetiva ou relativa que impeça a adoção da extrafiscalidade em casos específicos, logicamente esse fenômeno não poderá ser realizado pelo ente tributante.

Nesse campo de limites, são identificadas quatro situações em que regras jurídicas poderiam impossibilitar a edição de efeitos extrafiscais à norma tributária: a) os limites objetivos relativos, que se verificam quando uma norma proíba a utilização de determinado expediente tributário para realizar um valor específico; b) os limites objetivos absolutos, representados por normas que não proíbam a extrafiscalidade, mas sim a instituição de determinado tributo ou medida tributária; c) os limites subjetivos, que são relacionados a situações em que o ente tributante não detém competência tributária para instituir a medida extrafiscal; e d) os limites normativos formais, que se revelam pela imposição do meio legal adequado para se determinar a medida extrafiscal.

Em todas as situações acima, a extrafiscalidade, ainda que adequada, principiologicamente, poderia ser vedada por regras jurídicas, justificando, pois, a classificação adotada.

Limites lógicos

O prof. Marcus Gouvêa aponta, ainda, para existência de situações em que, apesar da existência de principiologia e normas que permitam a instituição de medida extrafiscal, esta não se concretiza por razões lógicas, decorrentes da imprestabilidade da medida para a efetivação do objetivo extrafiscal.

Dentre os exemplos citados pelo autor em sua obra, aquele que nos parece mais palatável para demonstrar a existência de um limite lógico é a imprestabilidade da adoção de medidas extrafiscal em tributos indiretos incidentes sobre o consumo, como tentativa de melhorar a distribuição de renda e de riqueza e na repartição do custeio das atividades estatais. Tendo em vista que os referidos tributos afetam somente preços relativos, a prática demonstra que a instituição eventuais medidas extrafiscais não terão o condão de realizar os fins supostamente pretendidos pelo ente tributante.

Para evitar a usurpação de limites lógicos, adverte Gouvêa que há de se verificar a natureza dos institutos jurídicos, porquanto, por razões lógicas, alguns são capazes de promover determinadas conseqüências e incapazes de promover outras, variando, assim, os efeitos extrafiscais decorrentes de cada um destes institutos.²⁴

Em outras palavras, é necessário que se observem, para a instituição de medidas extrafiscais, critérios de eficácia do instituto a ser adotado, sob pena de não se promover a finalidade adjacente desejada pelo Estado.

24 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 263.

Limites socioeconômicos

Talvez a maior contribuição de Gouvêa ao presente estudo se revele no reconhecimento das forças externas ao direito como limitadoras da atividade extrafiscal do Estado.

De toda a construção histórica trazida nessa parte de sua obra, extrai-se a importante consideração de que a extrafiscalidade respeita as forças do mercado e reconhece que, excepcionalmente, as ações tributárias podem ficar destituídas de efeito, seja por má elaboração ou por implementação inadequada²⁵.

E não somente os agentes e elementos econômicos interfeririam na instituição de medidas extrafiscais. Também medidas social ou politicamente indesejadas podem funcionar como limitador da atividade extrafiscal do Estado.

Sendo assim, arremata o autor a nosso ver com peculiar brilhantismo, que a extrafiscalidade permitida pelo ordenamento e principiologicamente admitida pode ser inviabilizada pelo mercado e pela realidade social.

Efetivamente, alguns instrumentos tributários extrafiscais, apesar de, juridicamente, legítimos, tendem a ser repelidos pelos destinatários da norma extrafiscal – agentes econômicos, contribuintes e sociedade –, se se revelarem contrários à realidade social e econômica que se desenha em determinado momento histórico. Não se trata, aqui, de primazia da ordem econômica sobre a jurídica, tese essa que há muito já foi superada pela doutrina e pela jurisprudência. Na verdade, trata-se de reconhecer que esses elementos acabam por interferir tanto na adoção quanto na eficácia de medidas extrafiscais, afinal de contas o Direito não deve ser amorfo e desconhecer os elementos e a realidade que o circunda.

Utilizando a teoria sistêmica explicada por Lobato²⁶, os limites acima dispostos seriam identificados como elementos que se encontram no entorno do sistema jurídico, e que são observados de dentro do sistema (hetero-observação) para a construção das normas a partir de suas referências próprias (autopoiese), e que serão destinadas a cumprir a função do sistema. Em outras palavras, o sistema jurídico, fechado enquanto sistema, não se submete ou se confunde com os caracteres dos sistemas econômicos e sociais, mas observa-os por meio de sua necessária abertura cognitiva, para processar e assimilar, internamente, essas informações externas e criar condições de cumprir sua função própria, por meio da geração das normas convenientes e permitidas pelo sistema.

O reconhecimento das forças sociais e econômicas como possíveis interferências da atividade extrafiscal é de relevante importância, pois abre a possibilidade do contínuo desenvolvimento dinâmico da extrafiscalidade enquanto fenômeno jurídico que sempre existirá nos sistemas jurídicos contemporâneos.

Conclusões sobre o capítulo

Concluindo a presente seção, apresentam-se, então, classificações que, apesar de distintas em relação à amplitude dos limites da extrafiscalidade, apresentam convergências quanto à necessidade de observância cumulativa das normas, princípios e regras aplicáveis ao ordenamento constitucional tributário e à ordem constitucional ao qual se liga à finalidade extrafiscal da norma indutora.

O *núcleo duro* da norma extrafiscal será, portanto, compreendido pelas diretrizes constitucionais próprias que regem a instituição e cobrança de tributos, acrescidas, de forma inseparável, dos fundamentos ligados ao objetivo constitucional extratributário para o qual o tributo foi instituído, conforme já alertava lição de Moschetti²⁷.

25 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 263.

26 LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no código tributário nacional: a aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN: a análise de casos concretos*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

27 MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

Especificamente em relação ao FAP, tendo em vista que, segundo o próprio legislador, o referido instituto visa estimular investimentos em prevenção e melhoria das condições do ambiente de trabalho dentro do ambiente corporativo, resta claro que o ramo constitucional, cujos princípios e normas constitucionais devem ser analisados em integração com o arcabouço tributário nacional, será o da ordem econômica. Nesse sentido, além de o art. 170 caput da CR/88 definir a valorização do trabalho humano fundamento da ordem econômica brasileira, a busca da realização dos princípios da função social da propriedade, da busca do pleno emprego e da redução das desigualdades sociais, definidos nos incisos do mesmo dispositivo, são a nosso ver o combustível constitucional que moveu a máquina tributária do Estado para a instituição da metodologia FAP.

Definidos os marcos normativos a serem utilizados na análise dos limites à extrafiscalidade, fica agora menos árdua a tarefa de identificar como o FAP seria afetado por tais limitações.

3. FAP EM FACE DOS LIMITES EXTRAFISCAIS DEFINIDOS NA ORDEM CONSTITUCIONAL ECONÔMICA E TRIBUTÁRIA

Iniciando o principal tópico do presente estudo, ressaltamos que nosso interesse foi o de trazer novas perspectivas relativas a alguns elementos do FAP que, a nosso ver, constituem discussões atuais vinculadas à extrafiscalidade. Dessa forma, não foi possível, até pela limitação de escopo, abordar todos os aspectos jurídicos que são apresentados pela doutrina e jurisprudência pátrias. Nosso objetivo, como acima disposto, foi focar nos aspectos da limitação da atividade estatal, e, em relação a esse espectro, apontar novos caminhos para enriquecer a discussão sobre o tema.

3.1. Limites da ordem tributária relevantes

Legalidade

Como disposto no tópico anterior, a instituição de tributos de caráter extrafiscal deverá observar as limitações do poder de tributar que se relacionem à garantia dos direitos fundamentais previstos na carta constitucional, tendo em vista configurarem aqueles como normas tributárias por natureza.

Dentre esses direitos, a proibição de ofensa à legalidade tributária foi, historicamente, um dos primeiros temas abordados em relação ao FAP. Argumenta parte da doutrina, baseada nas regras de competência tributária legislativa, que a definição dos elementos centrais da contribuição ao SAT pelo FAP, dentre eles as alíquotas efetivas e critérios de apuração e mensuração do tributo, não poderia ser realizada por meio de Decreto, sob pena de usurpação da competência formal do legislativo prevista no art. 146, II c/c art. 150, I da CR/88²⁸. Não se trataria, pois, de um vício material, mas sim formal da norma extrafiscal.

No mesmo íterim, argumenta-se que a norma constitucional permissiva do FAP em sua atual redação, qual seja o §9º do art. 195 da CR/88 alterado pela EC 47/2005²⁹, foi promulgada posteriormente ao art. 10 da lei 10.666/2003, não podendo a União pretender conceder constitucionalidade superveniente a essa legislação.

Para essa parte da doutrina, como o atual FAP regulamentado pelo Decreto 6.042/2007 e normas posteriores preveem o porte da empresa e a condição estrutural do mercado de trabalho como critérios de

28 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.

29 BRASIL. *Emenda constitucional n. 47, de 5 de julho de 2005*. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc47.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.

definição da alíquota efetiva, esses critérios já deveriam estar previsto na legislação tributária de regência.

Ocorre que, apesar dessa possibilidade estar prevista na emenda constitucional 47/2005, que alterou a redação do §9º do art. 195 da CR/88, a legislação que instituiu a sistemática do FAP, qual seja o art. 10.666/2003, foi editada antes da promulgação da referida emenda constitucional, não se podendo aplicar validade retroativa à norma de 2003, quando não havia a previsão de diferenciação de alíquotas pelo porte das empresas e condição estrutural do mercado de trabalho.

Para solução das questões acima, os tribunais brasileiros, sobretudo o Supremo Tribunal Federal, ainda não se posicionaram, definitivamente, em relação aos critérios definidos ao FAP. Entretanto, a maioria dos julgados produzidos a partir de 2010, data de início da vigência efetiva da metodologia que gera o FAP, aponta para a possibilidade de instituição de critérios técnicos de aplicação da norma tributária por meio de decreto, especificamente a alteração dos critérios de definição do RAT. Para tanto, se baseiam em precedente do STF, que, na suposta esteira da mais hodierna doutrina sobre a matéria, reconhece que a legalidade definida no sistema tributário brasileiro admite a fixação de aspectos da norma que possam ser definidos pelo intérprete, no caso o ente tributante, por meio de atos normativos.

Segundo a doutrina adotada pelo Supremo, desde que a interpretação esteja dentro dos limites do tipo definido pela legislação, não há impossibilidade da definição de critérios e aspectos da norma tributária pela norma infralegal, posto que ao legislador não é dado esmiuçar todas as hipóteses possíveis de incidência da norma tributária, como acreditavam os defensores das teorias que defendem a ‘tipicidade cerrada’ ou os conceitos fechados e imutáveis dentro do direito tributário.³⁰

Como se pode verificar no bojo do voto condutor do referido precedente jurisprudencial emitido pelo Supremo Tribunal Federal³¹, o constituinte, ao determinar ao poder público a necessidade de observância ao princípio da legalidade na instituição de tributos, define que os elementos centrais dos tributos devem ser fixados em lei, citando nobre lição do saudoso professor Geraldo Ataliba.

Em certos casos, entretanto, - dispõe o relator -, a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição. Não há falar, em casos assim, em delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genéricas (C.F, art. 5º, II) e da legalidade tributária. (C.F, art. 150, I).³²

Ao assim dispor, o i. julgador admite a existência de tipos e conceitos indeterminados em direito tributário, que podem exigir a complementação de sua extensão através de atos interpretativos, tais como os decretos normativos.

Por essa necessária abertura, que acompanha a evolução da própria doutrina acerca da legalidade tributária, entende o Supremo Tribunal Federal que as alterações promovidas por meio de decreto, desde que estejam dentro do escopo definido pelo legislador e sejam advindos de uma delegação derivada, não usurpam a legalidade tributária definida na constituição.³³

30 Nesse sentido, vale a leitura das lições emanadas pela em. prof. Misabel Machado de Abreu Derzi e pelo prof. Schoueri sobre a matéria.

31 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 343.446/RJ. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 04 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=65&dataPublicacaoDj=04/04/2003&incidente=2013286&codCapitulo=5&numMateria=9&codMateria=1>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

32 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 343.446/RJ. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 04 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=65&dataPublicacaoDj=04/04/2003&incidente=2013286&codCapitulo=5&numMateria=9&codMateria=1>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

33 Contra essa posição, Lobato, ao qual nos afiliamos, entende haver deturpação da teoria da legalidade tributária, ressaltando que em Direito Tributário vige o princípio da não surpresa, não podendo o contribuinte ser tributado nos moldes do FAP, pois não possui prévia informação de qual será a alíquota definitiva a ele aplicável. Cite-se: [...]Estamos diante de um tipo incompleto, posto que somente pelo art. 10 da Lei 10.666/2003 é impossível fixar a alíquota à qual o contribuinte estará sujeito para pagar o RAT; não se sabe a metodologia a ser aplicada; não se tem idéia dos fatores que irão compor cada um dos índices (frequência, gravidade e custo). Aliás, há expressa confissão de ferimento à legalidade quando o §10 do art. 202-A do RPS determina que “a metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP”.

Sendo assim, o referido tema central que atualmente vem sendo discutido nos tribunais, e que se remete à possibilidade de regulamentação do FAP por meio de Decreto Legislativo, a princípio deverá ter o mesmo deslinde da discussão posta no precedente definido pelo Supremo, à medida que, além de terem fundamentos semelhantes, seguem a linha contemporânea acerca da observância do princípio da legalidade em matéria tributária.

Entretanto, no que tange aos demais aspectos da legalidade que ainda não foram objeto de detida análise pelos tribunais, ainda não houve qualquer definição por parte da jurisprudência pátria, até porque poucos são os julgados que chegam a abordar a constitucionalidade superveniente enquanto tese. Advoga, entretanto, em favor dos defensores dessas teses, precedente do Supremo Tribunal Federal³⁴, que, em caso semelhante referente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, definiu que a edição da EC 20/98 não concedeu, constitucionalidade, superveniente às leis 9.715/98 e 9.718/98, que, por essa razão, foram declaradas inconstitucionais.

No caso do FAP, a redação anterior do §9º do art. 195³⁵ da CR/88 permitia somente a flutuação das alíquotas e bases de cálculo em razão da atividade econômica e a utilização intensiva da mão de obra, que configuravam exatamente o escopo do RAT. Para viabilizar o FAP tal como disposto na lei 10.666/2003, que prevê alíquota específica em razão da posição da empresa dentro de seu setor econômico (condição estrutural do mercado de trabalho), era necessário algo mais, contudo esse acréscimo somente foi integrado ao ordenamento no ano de 2005. Ainda que o FAP tenha ficado no âmbito de estudos técnicos durante anos, tendo sido regulamentado por meio de Decreto somente em 2007, seria necessária legislação atual, posterior à Emenda Constitucional 47/2005, para instituí-lo de acordo com o novo arcabouço trazido pelo constituinte derivado. Entretanto, até a presente data, não há notícia da existência de legislação formal posterior que convalidasse o modelo constitucional posterior a 2005, podendo, efetivamente, haver uma inconstitucionalidade que, segundo o Supremo Tribunal Federal, não pode ser sanada por uma integração integrativa entre a lei 10666/2003 e a EC47/2005, posto que a competência tributária legislativa positiva exige prévio poder tributar ao ente público (art. 150, I da CR/88).

Assim, acreditamos que os próximos capítulos dessa discussão podem reservar um novo panorama que represente efetiva proteção aos direitos do contribuinte, cabendo, logicamente, uma análise mais detida da matéria por parte do judiciário para que se possa ultrapassar as ainda rasas discussões que hoje são travadas nos tribunais de revisão.

Competência tributária material, isonomia, universalidade e capacidade contributiva

Outra limitação constitucional à extrafiscalidade que pode ser visualizada na discussão relativa ao FAP se revela na medida em que as normas tributárias indutoras devem guardar relação com a isonomia e a compe-

O Poder Executivo tem ampla discricionariedade em alterar e majorar o RAT, escolhendo ao seu alvedrio os pesos e os dados que irão compor os índices de frequência, gravidade e custo, o que torna o instituto incompatível com os ditames constitucionais. Portanto, salvo as exceções constitucionais segundo as quais a lei estabelecerá os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas de tributos (CF; art. 153, §1º; e art. 177, §4º, I, „b”), dentre as quais nenhuma se refere às contribuições sociais sobre a folha de salários, temos uma reserva absoluta de lei para majoração de tributos pelo aumento da alíquota, uma vez que esta é elemento inexorável da quantificação da obrigação tributária. Explicitando de forma não exaustiva o art. 150, I da Constituição, o art. 97, IV do CTN, com fulcro no art. 146, II da Constituição, dispõe que “somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo”. LOBATO, Valter de Souza. *O custeio da seguridade social e os benefícios de risco: os princípios aplicáveis e os limites ao poder de tributar*. <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Artigo-FAPSATRAT-Valter-Lobato.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

34 Nesse sentido, recomenda-se a leitura do acórdão 346.084/PR, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 346.084/PR. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+346084%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2E+ACMS%2E+ADJ2+346084%2E+ACMS%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/b83jq44>> Acesso em: 15 ago. 2015.

35 § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.

tência tributária material para definição da hipótese de incidência do tributo extrafiscal.

Nesse sentido, quando o constituinte outorga competência positiva para a instituição de tributo extrafiscal, chegamos ao limite jurídico-normativo positivo apontado pela doutrina de Gouvêa³⁶, mais especificamente os limites subjetivos, que dizem respeito a situações em que o ente tributante não detém competência tributária para instituir a medida extrafiscal, e os limites normativos formais, que se revelam pela imposição do meio legal adequado para se determinar a medida extrafiscal. Mais clara ainda é a lição de Godoi³⁷, para quem a extrafiscalidade não pode estar presente quando houver limitações relacionadas à competência material tributária.

Ou seja, a competência tributária material positiva revela um dever negativo que impede a instituição do referente tributo em critérios distintos daqueles definidos no imperativo constitucional. E, infelizmente, é isso o que parecer ocorrer em relação ao FAP, posto que os critérios materiais parecem ter sido extrapolados pelo executivo.

Nesse passo, o já citado §9º do art. 195, I da CR/88 define a competência tributária positiva do legislador para instituição das bases de cálculo e tarifas diferenciadas, vedando, por interpretação exclusiva, qualquer outro critério de diferenciação não previsto na carta constitucional. Tais critérios materiais de definição das bases de cálculo, como se viu, são: a) a atividade econômica; b) a utilização intensiva de mão de obra; c) o porte da empresa e; d) a condição estrutural do mercado de trabalho.

Note-se que, na realização deste imperativo constitucional, o legislador da contribuição ao SAT, já qualificado pela lei 10.666/2003 e atos normativos próprios emitidos pelo Executivo, estabelece os seguintes critérios de diferenciação de alíquota: a) Atividade Econômica (critério definidor do RAT); b) utilização intensiva da mão de obra (critério definidor do RAT); c) porte da empresa (critério definidor do FAP, presentes nos índices de massa salarial e número de vínculos definidos nos Decretos 6042/2007 e seguintes); d) condição estrutural do mercado de trabalho (critério definidor do RAT, que é diferenciado pelo CNAE do setor econômico); e e) condição individual da empresa dentro do setor (critério definidor do FAP).

Vê-se que, em relação aos critérios apontados, sobra aquele que leva exatamente a uma alíquota mais do que diferenciada e na verdade individualizada para cada contribuinte, qual seja a situação da empresa dentro do seu setor.

Em virtude da limitação de competência material negativa supracitada, o legislador não lançou mão do critério relativo à condição individual da empresa dentro do setor.

E nem poderia, pois a instituição de alíquotas individualíssimas como as propostas pelo FAP levam necessariamente a uma discussão da aplicação integrada de outros dois sobreprincípios da ordem tributária constitucional, quais sejam a universalidade e a isonomia.

O constituinte, sabiamente, deixou de conceder expressa competência ao legislador para a instituição de tributo que levasse em consideração características personalíssimas de cada contribuinte, posto que tal atividade, ainda que desejada do ponto de vista da ordem econômica, violaria as garantias fundamentais à universalidade, a capacidade contributiva e à isonomia tributárias.

Quais seriam os pressupostos de ausência de isonomia que pudessem justificar alíquotas díspares para cada contribuinte inserido no ordenamento tributário nacional? No caso do FAP, esses critérios remontam ao número de acidentes de trabalho e o valor dos benefícios concedidos em face desses eventos? Qual a relação guardada nesses critérios que possa gerar uma objetiva situação em que não há isonomia, permitindo a diferenciação de alíquotas? Da mesma forma, existe nesses critérios distinção da capacidade econômica dos contribuintes que pudesse gerar tratamento tributário diferenciado? Por fim, se várias das empresas não

36 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

37 GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004.

apresentam os critérios necessários para a aplicação do FAP, em que estaria presente a universalidade material que deve guardar relação com todas as normas tributárias?

Para todas as perguntas acima, a resposta encontrada até o momento não é satisfatória, pois, se a competência material negativa impedia a utilização de outros critérios justamente para evitar a violação dos princípios tributários supracitados, a nosso ver, a União, ao propor e fazer aprovar um critério inovador, acabou por violar garantias constitucionais do contribuinte e que advêm da própria relação desproporcional de forças entre o cidadão e o fisco.

Como há muito disposto pela doutrina, desequilíbrio claro entre Estado e cidadão nas relações realizadas no ambiente constitucional faz com que sejam reiterados os mecanismos que os possam colocar em situação de igualdade, ainda que de forma ideal. Justamente por esse motivo, são ressaltadas as garantias individuais fundamentais e que, no direito tributário, se revelam pelas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ao defender a utilização de critério não previsto na constituição, o Estado recorre ao seu poderio coercitivo e legitimação pela autoridade para impor ao contribuinte, data vênua de forma indevida, uma exação que, segundo o constituinte, não deveria existir, justamente, para evitar essa sobreposição estatal frente ao indivíduo.

A legalidade estrita, aclamada por todos os defensores do estado de direito, demanda o respeito absoluto à ficção jurídica das garantias individuais fundamentais, justamente para reafirmar o pacto que legitima a existência do próprio Estado.

Ora, se a competência para instituição dos critérios ora discutidos visa justamente afirmar a isonomia, por meio da aplicação de alíquotas diferenciadas a contribuintes que se encontrem em situações jurídicas distintas, evidentemente as condições individuais do ambiente de trabalho representam violação do princípio tributário que justifica essa diferenciação determinada pela sistemática do FAP.

A essa discussão podemos, ainda, agregar uma possível violação ao princípio da capacidade contributiva, pois se esta deve representar a exata medida da tributação, não se verifica como critério de distinção adequado o número de acidentes de trabalho e investimentos realizados pelo empresário. Evidentemente, esse critério de distinção não se liga à capacidade contributiva do contribuinte, não constituindo, a nosso ver, critério passível para distinção de alíquotas e base de cálculo de tributos.

Se o tributo deve incidir na medida da representação de riqueza observada e tomada pelo legislador como critério de distinção, onde estaria resguardada a capacidade contributiva em um critério que leva em consideração somente eventos tratados como ilícito e que não representam qualquer representação de riqueza. À evidência, esta é a nosso ver uma falha a ser corrigida na metodologia FAP, que estabelece critérios não condizentes com algumas das diretrizes aplicáveis ao ordenamento constitucional vigente.

Sendo assim, pelas limitações da ordem tributária supracitadas, verificam-se possíveis inconstitucionalidades no modelo imposto de forma unilateral pelo ente tributante, sendo dever da academia se aprofundar no tema para determinar a revisão dos princípios para afastar as irregularidades da norma extrafiscal que, a nosso ver, se acha em contraponto com o sistema tributário nacional.

A aplicação dos limites objetivos absolutos da extrafiscalidade ao FAP

Remontando à doutrina de GOUVEA³⁸, dentro dos limites jurídico-normativos da extrafiscalidade, encontram-se os limites objetivos absolutos, representados por normas que não proíbem a extrafiscalidade, mas sim a instituição de determinado tributo ou medida tributária.

Analisando o FAP sob esse prisma, constatamos a existência de outra possível discussão que, inclusive, abrirá, também, o tópico a seguir, relativo à aplicação de limitações constitucionais da ordem econômica

38 GOUVEA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

para a instituição da medida extrafiscal do FAP.

Nesse passo, apesar de o constituinte, expressamente, permitir a extrafiscalidade nas contribuições sociais definidas no inciso I do art. 195 da CR/88, delimitando a competência material desse ato extrafiscal, fica claro, conforme já delimitado ao longo de todo o presente ensaio, que os caracteres da norma extrafiscal que aplica o desiderato do contribuinte não poderá violar o *núcleo duro* aplicável aos tributos, representado pelas normas e regras que delimitam a atividade fiscal do ente tributante.

Dentre tais normas, a observância o conceito de tributo é de vital importância para a existência do fenômeno extrafiscal no direito tributário, posto que a natureza da norma tributária indutora, principalmente quando se reportar a critérios definidores de bases de cálculo e alíquotas, será, evidentemente, tributária.

Tendo esse entendimento como premissa maior, todos os caracteres do conceito de tributo³⁹ deverão ser mantidos e observados na norma fiscal, dentre eles a ausência de configuração da figura tributária como sanção decorrente de ato ilícito. Sem a configuração desses critérios, não deverá haver norma extrafiscal, ainda que a extrafiscalidade material seja permitida.

Trazendo a assertiva acima disposta à realidade do FAP, a atribuição de alíquotas diferenciadas de acordo com os investimentos em saúde e segurança do trabalho evidentemente possui a nobre função extrafiscal de promover a valorização do trabalho, enquanto fundamento da ordem econômica constitucional.

Contudo, ao instituir a extrafiscalidade por meio de regras e critérios que acabam por penalizar o contribuinte pela ocorrência de ilícitos e não se diga que os acidentes de trabalho não são ilícitos trabalhistas, posto que, se assim não fossem, não gerariam indenizações nas demais esferas do direito, evidentemente se estaria promovendo uma norma tributária inconstitucional para a realização de um fim constitucional, o que é há muito vedado por nosso ordenamento.

Os fins não justificam os meios escolhidos pela administração e nesse sentido a nobreza do ato extrafiscal não se sustenta, por si só, sem os caracteres tributários que são utilizados como meio para a sua consecução. Concordando com esse entendimento, a i. pesquisadora Marta Toríbio Leao⁴⁰, defende que as normas tributárias indutoras somente serão viáveis na medida em que não imponham ao contribuinte uma sanção pela prática do ato lícito que não é querido pelo estado.

Além de ser vedada a determinação de um ato ilícito como hipótese de incidência tributária, pelo conceito legal de tributo, também é vedada distinção do valor do tributo em face da ocorrência fatos caracterizados como ilícitos. Seria o mesmo que instituir uma alíquota adicional de contribuição social, incidente sobre a receita, contra empresas que fossem, comprovadamente, condenadas pelo crime de lavagem de dinheiro.

39 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. *Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm >. Acesso em: 01 jul. 2015.

40 Cite-se, por oportuno, a posição da D. pesquisadora sobre a questão: [...] Em segundo lugar, também cabe uma advertência no sentido de que as normas tributárias desestimuladoras de determinados comportamentos podem acabar transformando o tributo numa espécie de “multa disfarçada”. Vejamos o exemplo dos tributos ecológicos, que oneram às empresas mais poluidoras. Nesse caso, é possível que para a empresa seja mais lucrativo pagar o preço e manter o comportamento, isto é, talvez seja mais vantajoso pagar para poluir, do que aceitar os incentivos para adotar um novo comportamento, assumindo também os riscos não tributários que a conduta possa gerar. Ocorre que, com isto, o tributo acaba se aproximando de uma espécie de “multa”, que se paga por adotar a conduta indesejada pelo Estado. Trata-se de uma aproximação, já que a multa incide sobre atividade ilícita, enquanto o tributo incide necessariamente sobre uma atividade lícita, que, porém, pode ser tão indesejada do ponto de vista político e social que se aproxime de uma ilicitude.[...]Se, no entanto, as normas tributárias indutoras passarem a ser utilizadas também como forma de desestímulo de condutas proibidas pelo Estado, surgirão dois problemas: o primeiro, a institucionalização da possibilidade de “comprar” a conduta proibida e, segundo, a transformação do tributo numa multa. No sistema brasileiro, isto seria contrário ao conceito de tributo adotado pelo Código Tributário Nacional e, por essa razão, não há como se admitir em nosso sistema um tributo indutor tendo como fato gerador atividade ilícita. LEÃO, Martha Toríbio. *Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. 2014. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p 16.

No caso hipotético acima, apesar de o fato gerador e a hipótese de incidência não terem correlação com o ilícito, o agravamento da obrigação tributária, que passaria a constituir sanção indireta, seria, evidentemente, contrário às diretrizes e normas constitucionais tributárias.

Voltando ao FAP, uma leitura atenta da exposição de motivos da MPv 83/2002 revela a intenção do Estado de utilizar a majoração da alíquota base como forma de punição aos contribuintes que mais cometem os ilícitos trabalhistas verificados na empresa. Ainda que a contribuição ao SAT tenha como base impositiva a manifestação de riqueza representada pela folha de pagamento das empresas, resta claro que os demais elementos definidores do tributo.

Tal constatação, nos exatos termos dispostos na classificação de GOUVEA⁴¹, coloca em xeque a utilização do FAP com tributo extrafiscal, pois ultrapassa os limites objetivos absolutos da fiscalidade. A ausência de preocupação ou investimentos em segurança e saúde do trabalho deveriam gerar multas administrativas, mas nunca adicional de alíquota, na exata e precisa dicção de Lobato⁴².

Cabe, ainda, demonstrar que a imposição de condutas por meio de normas tributárias não pode travestir uma sanção contra o contribuinte sob a forma de tributo, até mesmo pela liberdade de iniciativa definida no art. 170 da CR/88. A ordem econômica constitucional designa outras medidas para esse forma de coerção por parte do Estado, não podendo ser o tributo servir de instrumento sancionador do Estado, que já possui o domínio penal e das sanções administrativas à sua disposição.

A liberdade iniciativa, inclusive, está disposta nas nossas discussões acerca da aplicação dos limites da ordem constitucional econômica aplicáveis à extrafiscalidade do FAP, conforme se verifica no tópico seguinte.

3.2. Limites da ordem econômica e demais ramos relevantes

Chegamos, enfim, à análise das limitações da extrafiscalidade do FAP em face das diretrizes e normas atinentes ao ramo constitucional que se pretendeu valorizar com a instituição do FAP, na esteira de toda a construção doutrinária citada nos tópicos anteriores.

Inicialmente, resta claro que um limite lógico à extrafiscalidade do FAP, nas palavras de Gouvea⁴³, seria o cumprimento da finalidade definida no art. 7º, XXXVIII⁴⁴ da CR/88, que disciplina o seguro contra acidentes de trabalho como garantia fundamental do trabalhador.

Com efeito, se a contribuição ao SAT pretende efetivar o Seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, a norma que estabelece o FAP não poderá, por uma finalidade extrafiscal, desviar a finalidade ou mesmo recursos da contribuição para outros fins desejados pelo Estado. Na exata esteira do pensamento do professor Godoi⁴⁵, a extrafiscalidade não pode pretender violar, ainda que indiretamente, garantias fundamentais do cidadão. Sendo assim, até mesmo pela natureza finalística das contribuições sociais, qualquer desvio causado pela norma extrafiscal seria, a princípio, inconstitucional.

41 GOUVEA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

42 Cite-se, nesse sentido, magistério do professor Valter de Souza Lobato sobre a limitação à imposição do FAP: [...] Existindo ou não os instrumentos de gestão do ambiente laboral, cabe a Fiscalização acionar médicos e engenheiros de segurança dos quadros da Fiscalização para verificação do ambiente laboral. A ausência dos instrumentos de gestão pode gerar multas administrativas, mas jamais serão hipótese de incidência do adicional ora analisado. [...] LOBATO, Valter de Souza. *O custeio da seguridade social e os benefícios de risco: os princípios aplicáveis e os limites ao poder de tributar*. <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Artigo-FAPSATRAT-Valter-Lobato.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

43 GOUVEA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

44 Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.

45 GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004.

Analisando a estrutura atual da metodologia do FAP, uma crítica concreta que poderia ser feita à sistemática seria a de que a redução das alíquotas básicas, por meio da imposição de FAP menor do que 1 (hum), reduziria a extensão do seguro contra acidentes do trabalho, na medida em que reduziria a participação da empresa nesse instituto e diminuiria as fontes de custeio da atividade estatal definida pelo constituinte.

Entretanto, a realidade fática contradiz essa alegação, uma vez que a fórmula paramétrica que fundamenta do FAP, além de não prever queda na receita da contribuição, gera na prática um incremento na arrecadação, à medida que a redução máxima da alíquota base (de 50%) não se dá na mesma proporção da majoração permitida (100% da alíquota base). Da mesma forma, considerando-se, ainda, que, normalmente, as maiores e mais organizadas empresas acabam tendo as maiores alíquotas majoradas pelo FAP, por conta da alta massa salarial e pelo alto nível de formalização dos eventos trabalhistas, não se nota perda de arrecadação que pudesse fundamentar a alegação de que o FAP reduziria o alcance do SAT⁴⁶. Esse tipo de análise, em verdade, seria mais factível quando relacionada à necessária solidariedade do sistema previdenciário, que, conforme discussões definidas no tópico anterior, se ligaria ao ideal de isonomia e universalidade do tributo em si.

Assim, a princípio não há notícias de redução da receita de custeio ao SAT que pudesse justificar a alegação de que o FAP violaria a finalidade social delimitada no inciso XXVIII do art. 7º da CR/88.

Ademais, temos de considerar que a metodologia do FAP, ao buscar o aumento dos investimentos na melhoria das condições do ambiente de trabalho, busca a melhoria da condição social definida pelo constituinte no caput do art. 7º da CR/88 e da mesma forma vislumbra a proteção do trabalhador, que é, também, buscada por meio do seguro contra acidentes de trabalho.

Assim, em relação à garantia fundamental prevista no art. 7º da CR/88, não se verifica, a princípio, violação pela norma extrafiscal que define o FAP. Entretanto, caso a prática do sistema demonstre a violação a esse direito que o fundamenta, estaremos efetivamente diante de uma prática extrafiscal que extrapola os limites delimitados pela doutrina e pelo constituinte.

Além do capítulo constitucional relativo aos direitos sociais do trabalhador, outros limites à instituição do FAP serão diretrizes da ordem econômica constitucional. Como já disposto, tendo em vista a finalidade precípua da melhoria das condições do ambiente de trabalho, reflexo do fundamento da valorização do trabalho definida no art. 170 da CR/88⁴⁷ e a existência de intervenção estatal no domínio empresarial com regras que estimulam melhorias no ambiente laboral interno das companhias, fica claro que a extrafiscalidade do FAP, também, deve passar pelo crivo das limitações impostas pela ordem constitucional econômica.

Volvendo à lição de Schoueri, ao dispor sobre a necessidade de observância dos princípios da Ordem Econômica, observamos o seguinte:

É no delicado equilíbrio entre segurança jurídica e os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade, que se encontrará o espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto instrumentos de adaptação da própria lei.⁴⁸

46 Essa conclusão é referendada por Lobato, que abalizado por parecer do Conselho Federal de Estatística, atesta o viés de aumento de arrecadação pela implementação do FAP. Vejamos: [...]Contudo, tal forma de comparação entre as empresas, pela utilização de percentis, acaba por gerar graves distorções, denunciadas em parecer do Conselho Federal de Estatística – CONFE, pois tal metodologia (a) privilegia somente a ordenação dos valores, sem considerar a grandeza das acidentalidades, (b) havendo empates na classificação das empresas, as distorções são ainda mais agravadas. E assim conclui o parecer: “Por todo o exposto, dúvidas não remanescem acerca da imprestabilidade do método previsto pelas Resoluções nº 1.308/09 e nº 1.309/09 para o cálculo do FAP (utilização de percentis), restando incontestado o objetivo arrecadatório na sua eleição; sendo esta, inclusive, uma das conclusões do parecer do CONFE, ao afirmar-se que “o método gera aumento indevido das alíquotas, portanto a metodologia incorpora fatalmente viés de aumento de arrecadação” LOBATO, Valter de Souza. *O custeio da seguridade social e os benefícios de risco: os princípios aplicáveis e os limites ao poder de tributar*. <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Artigo-FAPSATRAT-Valter-Lobato.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

47 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.

48 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 321.

Com razão o d. autor paulista, pois essa necessidade de observância interativa e integrativa entre a competência reguladora da economia e a competência tributária é que dá legitimidade às normas tributárias extrafiscais.

Isso posto, iniciamos a análise do FAP à luz do principal fundamento econômico constitucional para a sua instituição, qual seja a valorização do trabalho definida no art. 170 da CR/88.

Evidentemente, estamos diante de um limite jurídico-principlológico de extrafiscalidade, posto que a melhoria das condições de saúde e segurança do ambiente laboral é reflexo direto da valorização do trabalho como gerador de riqueza para o desenvolvimento econômico do Estado.

Não há como negar que a metodologia FAP, ao estimular investimentos por meio de alíquotas minoradas da contribuição SAT, busca promover o princípio constitucional acima citado. Contudo, não pode, na busca desse objetivo, se esquecer de outros que integram a ordem econômica nacional, inclusive a função social da propriedade e a liberdade de iniciativa.

O fundamento constitucional da função social da propriedade, que ainda tem seu alcance muito discutido no ordenamento, pressupõe que o agente econômico, no exercício dos direitos sobre o seu patrimônio, deve direcionar sua atuação também ao cumprimento das diretrizes sociais definidas pelo constituinte. Nesse caso, a princípio o FAP parece cumprir esta função social, na medida em que direciona a atividade do empresário ao cumprimento de um objetivo social definido pelo Estado, inclusive cumprindo com o art. 174 da CR/88, que outorga ao legislador a competência para estabelecer e bases para o planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado. Entretanto, caso em algum momento se verifique que o FAP ou a legislação do SAT deixem de privilegiar esse aspecto, majorando ou reduzindo, injustificadamente, as alíquotas flutuantes ou básicas da contribuição (como pareceu ocorrer em relação a algumas atividades elencadas no Decreto 6957/2009, que alterou os critérios do RAT), evidentemente estaremos em situação que viola os limites de atuação do legislador extrafiscal.

No nosso entender, se a norma tributária extrafiscal torna tão onerosa a atividade que a relega a uma marginalidade quase que ilegal, não estaremos diante de uma figura tributária extrafiscal que promove a justiça social da propriedade, mas sim a uma sanção que acaba por inibir a prática regular de uma atividade lícita.

Trazendo a assertiva acima ao âmbito do FAP, notamos, claramente, uma tentativa de punir contribuintes que não realizam investimentos em saúde e segurança no ambiente de trabalho, por meio da imposição de alíquotas maiores que as fixadas por lei. Ao contrário das sanções meramente premiais, nas quais o contribuinte, ciente da alíquota máxima a que é sujeito, realiza investimentos para realizar a finalidade extrafiscal e reduzir sua carga tributária, com o FAP o empresário tem como primeira previsão uma alíquota média, que será majorada caso ele realize o malfeito, ainda que involuntariamente.

Some-se a isso o fato de que o seguro, pela sua própria natureza, se institui para custear indenizações de situações indesejáveis, imprevistas e imprevisíveis que geram dano ao segurado. No caso específico do SAT, as empresas custeiam o seguro por estarem sujeitas à ocorrência de eventos previdenciários e acidentes laborais causados, na maioria das vezes, pelo risco natural da atividade. A ocorrência desses eventos, na maioria das vezes, não é desejada pela empresa, que não pode ser penalizada por meio de tributação maior do que a normalmente prevista. Na sistemática atual, o empresário é punido, com uma alíquota maior do que a por ele esperada na realização normal e lícita de sua atividade econômica (alíquotas básicas definidas pelas alíneas a, b e c do art. 22, II da lei 8.212/91). Há, em certo grau, uma punição pelo exercício da livre iniciativa em um ambiente laboral que, para possuir licença de funcionamento, já deve a priori possuir as mínimas condições exigidas em lei.

Ora, se o contribuinte cumpre com as exigências legais para a abertura e funcionamento de seu negócio, inclusive adotando as medidas legais necessárias para obtenção de alvarás, e ainda por cima contribui para um seguro estatal que cobre riscos normais da atividade, é certo que a tributação adicional e, em valor acima

do legalmente esperado, constitui sanção pelo mero exercício legal da atividade econômica.

Lembramos que não estamos aqui negando o valor nobre da extrafiscalidade do FAP, porém punir o contribuinte aplicando sanções que majoram, sem qualquer previsibilidade, as alíquotas decorrentes do exercício normal da atividade econômica, nos parece desarrazoado e incompatível com a liberdade iniciativa. Caso haja faltas na conduta do contribuinte, deve a administração instituir os meios adequados para puni-lo pelo descumprimento de suas obrigações, através de sanções administrativas, civis e penais. Mas tomar fato alheio à vontade e inerente ao risco comum como forma de tributação para atingimento de um fim extrafiscal, ao nosso ver, não se coaduna com as diretrizes da livre iniciativa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das discussões acima propostas, acreditamos que avançamos na análise do tema proposto, expondo as limitações do FAP enquanto norma tributária de caráter extrafiscal.

Dentre os achados relevantes do presente estudo, constatamos, inicialmente, a necessidade de se adequar o FAP às diretrizes aplicáveis às ordens constitucionais tributária e econômica, além da necessária correspondência com as garantias fundamentais ao Seguro de Acidente de Trabalho definidas pelo constituinte.

Ademais, verificamos que, em relação à ordem tributária, há possíveis inconstitucionalidades e ilegalidades da metodologia FAP ligadas aos limites jurídico-normativos e jurídico-principiológicos da extrafiscalidade, na medida em que a legalidade, a competência formal e material e os princípios da isonomia, da universalidade e da capacidade contributiva parecem estar sendo vilipendiados pelo Estado.

Nesse passo, a adoção de alíquotas delimitadas por meio de Decretos, aliadas a uma tentativa de constitucionalizar de forma superveniente a sistemática do FAP podem por em cheque a viabilidade do instituto. Da mesma forma, a extrapolação da competência material constitucional para instituição da extrafiscalidade, com a imposição de critérios de distinção não permitidos pelo constituinte, nos parece ultrapassar os limites extrafiscais da competência material da norma extrafiscal, o que impõe por consequência violações à isonomia e à universalidade. Ainda em relação à ordem tributária, demonstramos que a deturpação dos métodos extrafiscais leva à violação da capacidade contributiva, na medida em que são criados critérios de distinção que não correspondem a efetiva uma distinção do critério econômico que leva à distinção de alíquotas e bases de cálculo. Por fim, questionamos, ainda, o fato de a legislação do FAP não seguir a natureza própria dos tributos, impondo obrigações de caráter pecuniário como punição pela prática de atividade indesejada pelo Estado.

Nos demais campos constitucionais, melhor sorte, a nosso ver, não assiste ao legislador da sistemática do FAP, posto que parece-nos haver uma patente violação à livre iniciativa, por meio da imposição de sanções de natureza tributária por fatos alheios ao previsível exercício lícito da atividade econômica, em um exercício indevido do princípio da função social da propriedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.

BRASIL. *Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 jul. 2015.

- BRASIL. *Decreto n. 6.042, de 12 de fevereiro de 2007*. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6042.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- BRASIL. *Decreto n. 6.957, de 9 de setembro de 2009*. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6957.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- BRASIL. *Emenda constitucional n. 47, de 5 de julho de 2005*. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc47.htm>. Acesso em: 01 ago. 2015.
- BRASIL. *Lei ordinária n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- BRASIL. *Lei ordinária n. 8.213, de 24 de julho de 1991*. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- BRASIL. *Lei ordinária n. 10.666, de 8 de maio de 2003*. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- BRASIL. *Medida provisória n. 83, de 12 de dezembro de 2002*. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/83.htm>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 343.446/RJ*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 04 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=65&dataPublicacaoDj=04/04/2003&incidente=2013286&codCapitulo=5&numMateria=9&codMateria=1>>. Acesso em: 30 jun. 2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 346.084/PR*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+346084%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+346084%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b83jq44>>. Acesso em: 15 ago. 2015.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitadores constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- LEÃO, Martha Toribio. *Crerios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. 2014. ?f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- LOBATO, Valter de Souza. *O custeio da seguridade social e os benefícios de risco: os princípios aplicáveis e os limites ao poder de tributar*. <<http://sachalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Artigo-FAPSATRAT-Valter-Lobato.pdf>>. Acesso em: 02 ago.2015
- LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no código tributário nacional: a aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN: a análise de casos concretos*. Disponível em: <<http://sachalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1988.

PIMENTA, D. M. *FAP: questões polêmicas*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/41410/fap-questoes-polemicas>>. Acesso em: 31 jul. 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Para publicar na revista Brasileira de Políticas Públicas, acesse o endereço eletrônico www.rbpp.uniceub.br
Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.