

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

COGEAE – PUC SP

BRUNO GIBRAN BUENO

**As Contribuições Previdenciárias Do Empregador e As  
Irregularidades no Cálculo do FAP**

Especialização em Direito Tributário

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

COGEAE – PUC SP

BRUNO GIBRAN BUENO

**As Contribuições Previdenciárias Do Empregador e As  
Irregularidades no Cálculo do FAP**

Trabalho de Monografia Jurídica  
apresentado ao Curso de Pós-Graduação,  
como parte dos requisitos para obtenção  
do título de especialista em Direito, na  
área de Direito Tributário sob a  
orientação da Professora Doutora Thais  
Helena Morando.

SÃO PAULO

2014

Dedico este trabalho, primeiramente aos meus familiares, em segundo, mas não menos importantes, aos meus amigos, em especial os do Simões e Caseiro, e por fim, às duas maiores professoras que tive na vida e que me levaram para a área tributária, quais sejam a Ilustre Ministra do STJ, Regina Helena Costa e a Professora Doutora Helga Klug Doin Vieira.

SÃO PAULO

2014

## SUMÁRIO

1	A SEGURIDADE SOCIAL E A PREVIDÊNCIA SOCIAL .....	5
1.1	Início dos Institutos na Constituição de 1988.....	5
2	FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL .....	8
2.1	Custeio da Seguridade .....	8
2.1.1	<i>Noções Basilares</i> .....	8
3	DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	11
3.1	Tributos não vinculados.....	12
3.2	Tributos Vinculados.....	13
4	DA NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS .....	14
4.1	O Regime Jurídico das Contribuições Sociais de Seguridade Social .....	16
4.2	Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa.....	17
4.2.1	<i>Noções Gerais</i> .....	17
5	A PARAFISCALIDADE.....	19
5.1	Definição e Aspectos Intrínsecos.....	19
6	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE SEGURIDADE SOCIAL .....	20
6.1	Das Contribuições Sociais Previdenciárias Patronais.....	20
6.1.1	<i>Contribuições do Empregador e da Empresa</i> .....	20
7	SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO.....	28
7.1	Aspectos Gerais .....	28
8	FAP (FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO).....	30
8.1	Regulação Legislativa.....	30
8.1.1	<i>Estipulação do FAP pelo CNPS</i> .....	33
8.2	Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade do FAP.....	39
8.2.1	<i>A Instituição do FAP pela Lei 10.666/03</i> .....	40
9	Ilegalidades na Regulação e Aplicação do FAP .....	43
9.1	As Travas as bonificações dos Contribuintes .....	43

9.2	Arbitrariedades no cálculo do FAP: a chamada "regra de empate" e a "fórmula utilizada para atenuar a redução da carga tributária" .....	43
10	CONCLUSÃO .....	45
11	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	46

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo principal discorrer sobre os principais aspectos das contribuições previdenciárias a cargo dos empregadores bem como adentrar nas irregularidades de cálculo do FAP (fator acidentário de prevenção) que está ligado à contribuição para os segurados trabalhadores empregados e avulsos no custeio da aposentadoria especial.

Primeiro faremos a abordagem da natureza jurídica das contribuições previdenciárias de uma forma geral, especificando quais são. Após analisaremos as hipóteses de incidência, com todos os critérios que fazem parte dessas.

Em seguida, abordaremos a questão específica das irregularidades do cálculo do FAP (fator acidentário de prevenção) que está estritamente ligado ao SAT (seguro acidente do trabalho) de modo que aquele influi diretamente nesse.

Assim, o SAT (Seguro Acidente do Trabalho) está previsto no art. 22, inciso II da Lei 8.212/1991 que estabelece as alíquotas de 1%, 2% e 3% calculados sobre totalidade das remunerações auferidas e pagas aos segurados trabalhadores empregados e segurados trabalhadores avulsos, conforme enquadramento da atividade preponderante do empregador. Não obstante, tais percentuais poderão ser reduzidos ou majorados, de acordo com o art. 10 da Lei 10.666/2003. Isto representa a possibilidade de estabelecer a tarifação individual das empresas, flexibilizando o valor das alíquotas: reduzindo-as pela metade ou elevando-as ao dobro conforme a incidência do FAP.

# **1 A SEGURIDADE SOCIAL E A PREVIDÊNCIA SOCIAL**

## **1.1 Início dos Institutos na Constituição de 1988**

No Brasil, através da Carta Magna do ano de 1988, também denominada como Constituição cidadã, o Estado brasileiro deu vida aos Direitos Sociais de 1ª, 2ª e 3ª gerações, incluindo-os sob a égide dos direitos fundamentais.

Nessa monta, no bojo constitucional, vemos nos termos dos artigos 1º e 3º que o objetivo fundamental da Carta de Outubro é: “construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover os valores sociais do trabalho e a dignidade da pessoa humana”, com a finalidade de gerar o bem-estar e a justiça social.

Assim, conforme denotamos do conteúdo dos artigos acima expostos é passível de se dizer que a Seguridade Social desempenha importante papel na realização dos preceitos fundamentais da estruturação social brasileira.

Um pouco mais adiante, e ainda sem definir o conceito do que é a Seguridade Social, a Constituição Federal inseriu a Previdência Social entre os direitos sociais, com menção especial em seu artigo 6º.

Nessa mesma monta, acaba por definir como direitos dos trabalhadores prestações previdenciárias tais como: a aposentadoria no artigo 7º, inciso XXIV, e o seguro contra acidentes do trabalho a cargo do empregador no artigo 7º, inciso XXVIII.

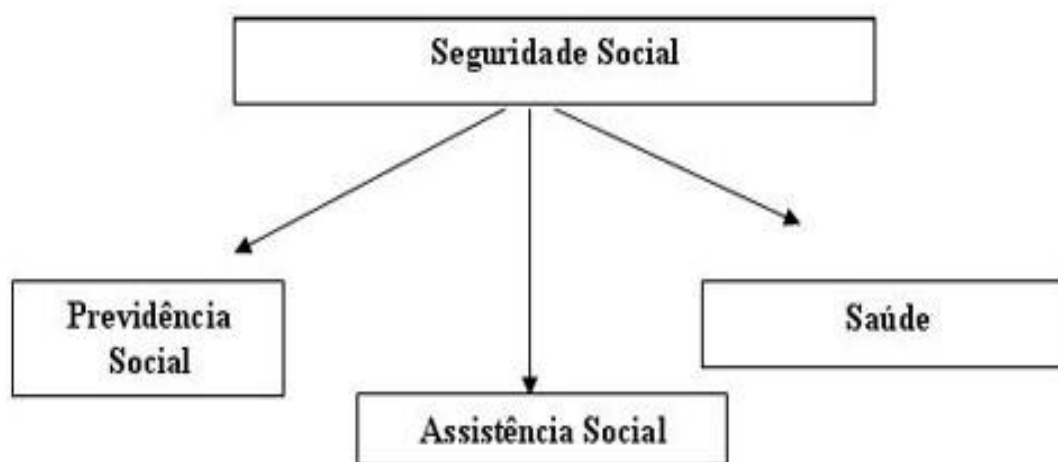
Também, em seu bojo, a Carta de Outubro destaca que a ordem econômica tem por finalidade assegurar a todos existência digna e como princípio a redução das desigualdades sociais. (artigo 170, inciso VII)

Toda essa construção de fundamentos, princípios, objetivos, direitos e finalidades dispostos na Constituição têm como ápice o Título VIII que trata da Ordem Social, e que fixa em seu artigo 193 o seguinte: “a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. E para que a ordem social seja disseminada em nossa sociedade, tem lugar a seguridade social.”

Por isso, passaremos a encontrar uma definição para o instituto da seguridade social, em especial aquele previsto no direito positivado, qual seja o estampado no artigo 194 da Lei Maior.

“Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

O gráfico abaixo ilustra a finalidade e objetivo da Seguridade Social, demonstrando que ela é gênero que dá ensejo a 3(três) espécies, quais sejam Previdência Social, Saúde e Assistência Social.



Para o Professor Wagner Balera<sup>1</sup>, o Sistema de Seguridade Social, do ponto de vista sistemático, visa à implementação do ideal estágio de bem-estar e de justiça sociais. Tanto é assim, que para ela o setor de saúde sempre esteve na vanguarda do movimento social e logrou incluir nas normas de proteção importante instância de expressão da vontade popular.

Para José Manuel Almansa Pastor<sup>2</sup>, a seguridade social é um instrumento estatal específico protetor de necessidades sociais, individuais e coletivas, cuja proteção

---

<sup>1</sup> BALERA, Wagner. Introdução ao Direito Previdenciário. São Paulo: LTr, 1999.

\_\_\_\_\_ Sistema de Seguridade Social, 3ª ed. São Paulo: LTr, 2004

<sup>2</sup> ALMANSA, Pastor. “Los seguros sociales son seguros obligatorios, de origen legal, gestionados por entes públicos y dirigidos específicamente a proteger necesidades sociales derivadas de riesgos que afectan a individuos determinados legalmente.”



preventiva e reparadora tem direito os indivíduos, na extensão, limites e condições que as normas disponham, conforme sua organização financeira permita.

Já Francisco de Ferrari<sup>3</sup> assim definiu a seguridade social: “La seguridad es nada más que una economía bien organizada, es decir, organizada, no para um mercado voraz e insensato, sino para servir a um ideal superior mediante uma justa y racional redistribución de la renta nacional”.

Celso Barroso Leite<sup>4</sup> conceitua a Seguridade Social como “um conjunto de medidas com as quais o Estado, agente da sociedade, procura atender à necessidade que o ser humano tem de segurança na adversidade, de tranqüilidade quanto ao dia de amanhã”.

Entendemos que Seguridade Social se traduz no conjunto de medidas adotadas pelo Estado para proteção integral e universal dos seres humanos em situações adversas no seu dia a dia.

Explicamos melhor, a Seguridade Social, como acima explicado é gênero que se desdobra em três (3) espécies, quais sejam Previdência Social, Saúde e Assistência Social.

A primeira se traduz na possibilidade de proteção para os incluídos economicamente, de modo que se trata de seguro contra riscos futuros e incertos, mas previsíveis, exigindo-se contribuição. A segunda, já é um pouco diferente já que visa proteger a todos mediante, de forma básica e universal, independente de contribuição.

Por fim, a terceira, se traduz na proteção dos excluídos economicamente, de modo que serão assistidos para que possam futuramente adentrar no setor do incluídos.

De maneira mais específica ao nosso tema, já que trataremos das Contribuições Previdenciárias de forma pormenorizada, é indubitável que a Constituição de 1988 trata a Previdência Social como espécie da Seguridade Social, ou seja, essa seria um gênero daquela.

---

PASTOR, Jose Manuel Almansa . in Derecho de la Seguridad Social, Editorial Tealos, Malkid, 1977, pag. 67

<sup>3</sup>FERRARI, Francisco de. Los Principios de la Seguridad Social, p.93.

<sup>4</sup>LEITE, Celso Barroso Leite. Curso de Direito Previdenciário em homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira. 5ª ed. São Paulo: LTr, 2004

## **2 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

### **2.1 Custeio da Seguridade**

#### **2.1.1 Noções Basilares**

Para a tentativa de criação do sistema de Seguridade Social, foram estabelecidas, formas de custeio próprias, nos exatos termos estabelecidos, no art. 195, da Constituição Federal, conforme segue:

Art. 195: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos e creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuições sobre a aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar

Essas fontes dizem respeito ao custeio integral das ações relativas à proteção social o que nos explicitam de forma clara que o financiamento do sistema, como um todo, é obrigação de toda a sociedade e dos entes políticos.

O intuito maior do custeio integral é que se modifique a base do sistema, de maneira a ampliar a proteção social, outrora somente restrita aos trabalhadores e com custeio a cargo deles para custeio em que agem empregados, seus empregadores e União Federal.

Denota-se, portanto, que houve um processo evolutivo, no sentido de a sociedade ampliar a noção de proteção social ampla e universal, com a conseqüente responsabilização conjunta de toda a sociedade no seu custeio.

No mesmo sentido, e apenas coadunando o que acima se expôs, a forma de custeio da Seguridade Social dar-se-á de forma solidária por toda a sociedade, ou seja, todos participarão do seu financiamento, seja de forma direta ou indireta.

Importante salientar também, que no caso da Previdência Social haverá custeio direto dos economicamente incluídos, ou seja, os segurados. Já no caso da Assistência e da Saúde não teremos essa obrigação direta a ser vertida pelos que precisarem desses serviços públicos.

Ressaltemos que a nossa Constituição vigente aduziu em seu texto que as pessoas que têm capacidade contributiva deverão contribuir de forma direta para custear a Seguridade.

Mas o que se entende por Capacidade Contributiva?

Aqui tomaremos a liberdade de definir tal instituto, senão vejamos:

O Princípio da Capacidade Contributiva é um princípio atinente ao ramo do direito tributário, inclusive encontramos sua definição no artigo 145, § 1º da Carta Magna, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados consoante a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Esse princípio busca a noção de igualdade entre os contribuintes. Podemos dizer inclusive que a capacidade contributiva é um sub-princípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos do ramos do Direito.

Retomando o raciocínio, os que detêm essa capacidade econômica deverão contribuir para a seguridade social diretamente mediante espécie tributária, qual seja contribuição social, e os que não têm capacidade contributiva por obvio, só nos resta partilhar da idéia de que participarão indiretamente do custeio, via orçamentos fiscais das unidades federadas.

Vale ressaltar que os valores dos orçamentos fiscais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destinados à seguridade social, não integrarão o orçamento da União Federal, ao contrário, ficarão nos orçamentos dos respectivos Estados e Municípios e Distrito Federal, para que possam realizar as ações referentes à Saúde e à Assistência Social.

Mas também foi determinado pelo Texto Maior que, apesar da exigência de um orçamento próprio para a seguridade social, que trataremos mais a frente como Parafiscalidade Constitucional, a proposta orçamentária será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pelas 3 (três) espécies componentes do Sistema de Seguridade Social.

Assim, coadunado o que se expôs, no intuito de preservar o sistema e quiçá aumentá-lo, a Carta Magna explicitou, no art. 195, § 4º, a possibilidade de instituição e criação de novas fontes de custeio, desde que obedecido o disposto no art. 154, I, referente ao exercício da competência residual da União e suas limitações.

Portanto, sempre que se criar nova fonte de custeio do sistema, é de suma importância e relevo que seja comprovada a necessidade para aqueles novos aportes e que estes cumpram as finalidades da Seguridade Social.

### 3 DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Importante também para a efetiva compreensão do custeio da Seguridade e de sua Parafiscalidade Orçamentária, há a necessidade de delinear melhor as espécies tributárias, o que nos leva a análise indubitável da classificação dos Tributos.

Embora tenhamos várias correntes e cada uma classifique os tributos conforme uma perspectiva é melhor que adotemos para nosso estudo a teoria do Ilustre Professor Geraldo Ataliba, que é a teoria tripartite.

Assim, a priori, quanto à natureza, os tributos poder ser classificados em duas grandes espécies, que distinguem pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem. O critério jurídico principal para esta classificação está na consistência da hipótese de incidência, mais especificamente, no seu aspecto material.

O próprio sistema constitucional brasileiro nos traz uma classificação dos tributos que acaba por estabelecer, por conseguinte, espécies e subespécies tributárias.

Desse modo, é indubitável que seja feita análise com certo rigor de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário é contrária a qualquer exação que não seja estritamente condizente com os ditames legais.

Qualquer classificação que se pretenda fazer no Brasil deve-se atender não só às exigências científicas como os aspectos constitucionais, sob pena de inoperabilidade.

Assim, embora haja discussões árduas sobre o tema, ficou mais prático adotar-se a classificação constitucional.

A Constituição refere-se de forma explícita às seguintes espécimes, quais sejam os impostos, as taxas e as contribuições, adotando o critério tripartite, embora citemos que existam ainda o quadripartite e o quinquipartite.

Portanto, o conceito de tributo e a definição de quantas espécies são e quais são, deve ser construído a partir do sistema positivado em vigor, sem nenhuma influência de noções ou formulações alheias a ele.

Assim, na própria lei há de ser encontrado o elemento decisivo de classificação.

E ele será delineado tanto no verbo quanto no complemento, ambos descritos na hipótese de incidência tributária, em especial em seu aspecto material.

E será essa materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela norma jurídica que fornecerá o critério para classificação das espécies tributárias.

Portanto, ao examinarmos e compararmos todas as legislações existentes verifica-se que em todos os casos, o seu aspecto material: a) ou consiste numa atividade ou atuação, ambas a serem exercidas pelo poder público ou, b) consiste num fato ou acontecimento completamente alheio a qualquer atuação ou atividade estatal.

Esta verificação nos permite classificar todos os tributos somente analisando o aspecto material de suas hipóteses de incidência caso elas consistam ou não no desempenho de uma atividade estatal.

Sendo assim, a primeira classificação dar-se-ia em tributos vinculados e tributos não vinculados.

Podemos dizer, por conseguinte, que são tributos vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal.

São tributos não vinculados aqueles cuja regra matriz de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja a atuação estatal.

Isto é, a lei põe como aspecto material do fato gerador, algo que não tem vínculo algum com a atividade estatal.

Desse modo, tributos vinculados são os das espécies taxas e contribuições; e os tributos não vinculados são os da espécie impostos.

### **3.1 Tributos não vinculados**

Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cujo fato gerador, consiste na conceituação legal de fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal; um fato da esfera jurídica do contribuinte.

Como critério para se reconhecer o imposto, deve-se utilizar o método da exclusão.

Nunca teremos a espécie Imposto quando a hipótese de incidência tributária consistir numa atuação estatal, atual ou potencial, referida ao obrigado.

Por isso, sob a perspectiva jurídica, é suficiente identificar a materialidade do fato impositivo, como consistente em um fato qualquer não configurador de atuação estatal, para se reconhecer a natureza de imposto ao tributo figurado.

Assim, por mais que possa parecer genérica demais a afirmação que virá a seguir, temos que ela é imprescindível em questões tributárias. Assim, não nos parece forçoso dizer que todo tributo não vinculado é imposto.

### **3.2 Tributos Vinculados**

De forma contrária à classificação supramencionada, classificamos os tributos vinculados como aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa atuação estatal.

Esta espécie comporta duas subespécies, que se estremam pelas características do inter-relacionamento estabelecido pelo legislador, entre os aspectos, material e pessoal da referida hipótese.

Assim, taxas são tributos decorrentes do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição.

Já as contribuições são tributos vinculados em razão de ação que se pretende promover na sociedade, na área social ou mesmo de intervenção no domínio econômico e no interesse das próprias categorias profissionais e da sociedade.

#### 4 DA NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A natureza jurídica das contribuições sociais não mais admite discussões como outrora, já que se fixou o entendimento, inclusive no Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup>, de que ela é tributária.

Numa análise ampla de toda a ordem jurídica nacional não há como tapar os olhos da clareza solar de que as contribuições sociais têm natureza jurídica tributária.

---

<sup>5</sup>A ementa do acórdão proferido pelo pleno do STF, em 1º. 07.92 e publicado no DJU em 28.08.92, teve a seguinte redação:

**"Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº7.689, de 15.12.1988**

**I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art.149. Contribuições para a seguridade social. CF, arts.149 e195.As diversas espécies de contribuições sociais**

**II - A contribuição da Lei nº 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art.195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição não exigem para sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág 4º do mesmo art. 195 é que exige, para sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF, art.195, parág. 4º; art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art.146, III, a)**

**III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada**

**IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que Importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei nº7.689/88, art. 1º)**

**V - Inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF, art.150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, parág. 6º) Vigência e eficácia da lei: distinção**

**VI - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº7.689 de 1988.**



A priori porque tal espécime se amolda perfeitamente ao conceito de tributo constante no art. 3º, CTN, senão vejamos:

“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.”

Assim, delinearemos melhor cada aspecto do conceito de tributo de forma a relacioná-los com as contribuições sociais.

Primeiro, vemos que tributo é prestação pecuniária compulsória, ou seja, as contribuições são também, já que o sujeito passivo da relação jurídica tributária deve recolher valores obrigatórios aos cofres públicos.

Além disso, todas as contribuições se exprimem em moeda corrente nacional, o que também nos leva a concluir pela sua natureza tributária.

Nessa mesma monta, vale dizer que as contribuições sociais não são sanções impostas pelo poder público, na verdade visam ajudar o Estado a perseguir políticas públicas para implementação de Saúde, Assistência e Previdência.

Por fim, as contribuições são instituídas por lei obrigatoriamente.

Portanto, nada mais obvio que classificar as Contribuições Sociais como sendo tributos.

Ainda mais, temos que a Constituição inseriu no capítulo tributário a espécie contribuições nos artigos 145 e 149, distinguindo em razão das competências tributárias as contribuições de melhoria das contribuições sociais, e o fez propositadamente, para que não se gerassem dúvidas quanto ao caráter tributário das últimas.

Assim, não se incluiu as contribuições sociais apenas no capítulo tributário, como também elas se submetem (art. 195, CF, no título da “Ordem Social”) ao disposto no art. 146, III e ao art. 154, I, ou seja, estão intrinsecamente ligadas às normas gerais de direito tributário, bem como às regras de competência residual da União.

Portanto, a unidade do subsistema tributário, dentro do sistema constitucional brasileiro, nos leva ao entendimento de que as contribuições sociais, previstas no art. 149 da Carta Magna, são gerais, enquanto as contribuições sociais para

financiamento da seguridade social, arroladas no art. 195 do mesmo diploma, representam subespécies daquelas.

#### **4.1 O Regime Jurídico das Contribuições Sociais de Seguridade Social**

As contribuições de maneira “lato sensu”, e especificamente as de seguridade social, submetem-se ao regime jurídico tributário.

E nos vem em mente a pergunta: o que é regime jurídico tributário?

De forma sucinta, podemos dizer que regime jurídico é o conjunto de regras e princípios aplicáveis a uma dada realidade jurídica.

No caso específico das contribuições sociais, a Carta de outubro as submete expressamente às normas gerais de direito tributário, assim como ao princípio da estrita legalidade tributária e ao da anterioridade que vem explicitado no artigo 149, *caput*, do texto supramencionado.

Vale dizer também que o princípio da anterioridade nos remete aos artigos 146, inciso III e 150, incisos I e III, também da Constituição vigente, que coadunam o previsto no art. 195, § 6º, relativo às contribuições sociais de seguridade social.

Ficando claro que somente será exigível tal espécie tributária depois de decorridos noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art.150, III, b.

Evidentemente que essa referência não há de retirar a natureza tributária das contribuições de seguridade social como pretendem alguns, já que isso seria um descalabro total.

Nessa linha, o intuito por detrás desse prazo nonagesimal, ou para alguns, também chamado de noventena, seria imprimir a necessidade de celeridade no tratamento desta subespécie de contribuição social.

Esse tipo de diferenciação no prazo para o tributo entrar em vigor não seria jamais argumento para descaracterizar a natureza tributária das contribuições de seguridade social, uma vez que, na seara dos impostos, há aqueles que têm anterioridade mitigada e nem por isso perdem sua natureza tributária.

## **4.2 Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa**

### **4.2.1 Noções Gerais**

O sistema constitucional brasileiro é um sistema amplo e que dá ênfase às competências tributárias.

O disposto na Constituição delinea de forma explícita todas as competências de cada ente político e o faz, com o intuito maior de preservar a autonomia dos entes federados e a harmonia entre os mesmos, ou seja, preservar o pacto federativo, para que cada ente possa somente usufruir sua competência legal sem desatinos entre eles.

Desse modo, podemos definir competência tributária como sendo as prerrogativas legiferantes ou legislativas disponibilizadas constitucionalmente às pessoas políticas, para que se concretizam via faculdade que têm cada uma dessas pessoas de produzir normas jurídicas tributárias.

Portanto, competência tributária se refere ao poder em abstrato de legislar sobre matéria tributária, que está atribuído constitucionalmente às pessoas políticas.

Vale ressaltar ainda que não se deve confundir esta prerrogativa com o instituto da capacidade tributária ativa, que ulteriormente explicaremos.

Retomando o assunto, temos que a competência tributária será exercida pelo legislador de cada pessoa política, com a finalidade maior de criar normas referentes àqueles tributos constitucionalmente concedidos a cada um, tratando-se de faculdade privativa e indelegável.

Já no que tange à capacidade tributária ativa, é nosso dever explicitar que ela seria se assim nos permitirem, uma consequência da atuação de competência tributária, ou seja, o ente capaz cria o tributo por lei e diz quem cobrará e fiscalizará o tributo, de modo que a pessoa que exercerá a capacidade tributária ativa não será necessariamente quem tem a competência para instituir o tributo, podendo ser ente diverso.

Desse modo, conforme explícito na Carta Magna, a competência tributária está delimitada e esgota-se com o nascimento da lei.

Vale dizer novamente, que nada impede que o ente tributário competente exerça também a capacidade tributária ativa. Por outro lado, é possível que o exercício

da capacidade tributária ativa seja delegado a outra pessoa que não a detentora da competência para instituir o tributo.

## **5 A PARAFISCALIDADE**

### **5.1 Definição e Aspectos Intrínsecos**

A Parafiscalidade pode ser definida como sendo técnica em que órgão paralelo à administração pública direta adquire capacidade para gerir tributação específica, de maneira a praticar tanto a arrecadação quanto qualquer outro procedimento, logicamente, desde que a competência tributária posta na Constituição seja respeitada e só seja exercida pelo Ente Público habilitado.

Importante salientar que anteriormente usava-se a desculpa da Parafiscalidade para que as Contribuições Sociais não fossem classificadas como espécie tributária, o que nos causa espanto, já que como se delineou em capítulo próprio, é evidente que as Contribuições Sociais são tributos.

Com o advento da Constituição de 1988, começamos a ver o que se denominou de Parafiscalidade Constitucional.

Mas o que seria tal instituto?

Expliquemos. Tem-se que a própria Constituição passou a exigir tratamento diverso para o custeio da seguridade social.

Não obstante, de forma diferente da Parafiscalidade tradicional, impôs o Texto Maior que deveria existir orçamento apartado do orçamento fiscal, para que se promovessem todas as ações da seguridade sem que houvesse confusão entre tais orçamentos.

Em sede de Ação Direta de Constitucionalidade - ADC- nº 1 – os Ministros da Corte Maior se manifestaram com o entendimento de que não haveria a necessidade de criação de um órgão paralelo para que ficasse caracterizada a natureza de contribuição. O que se buscou, foi somente a necessidade de apartamento do produto ao orçamento próprio de forma a garantir as atividades atinentes à Seguridade Social, o que devemos desvincular do orçamento Fiscal, que somente busca abastecer os cofres públicos.

## 6 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE SEGURIDADE SOCIAL

### 6.1 Das Contribuições Sociais Previdenciárias Patronais

#### 6.1.1 Contribuições do Empregador e da Empresa

A Constituição Federal de 1988 estipula, no art. 195, inciso I, *a, b e c*, e no art. 239, contribuições sociais de seguridade social a cargo do empregador, da empresa e das entidades a ela equiparada na forma da lei.

Como visto em tópico referente supramencionado, na classificação das espécies de tributos, temos que contribuições podem se apresentar sob diversas formas, em especial as contribuições sociais para custeio da seguridade social.

Aqui trataremos especificamente das contribuições, ditas previdenciárias, a cargo das empresas e a elas equiparadas.

Primeiramente veremos o que são empresas e os entes a ela equiparados para depois analisarmos as contribuições propriamente ditas.

Assim restou definido que empresa, para o caso dessa contribuição patronal, seriam os entes que constam no bojo do artigo 22, I e II, da lei 8212/91, senão vejamos:

I- “a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana e rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional”;

II - “o empregador, pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico”;

III - e finalmente equipara, no § único, situações outras, ao conceito de empresa para fins de seguridade social, a saber: “contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira”.

Assim, as contribuições devidas e pagas por estas pessoas elencadas constituem a clássica forma direta de financiamento da seguridade social, em especial

para custeio Previdenciário, em razão de Emenda Constitucional, qual seja a de nº 20/98, que estipulou em seu artigo 167, inciso XI, que tais contribuições somente seriam usadas nas ações para a real implementação e a realização da Previdência Social.

Mas, daí nos deparamos com a seguinte pergunta: Qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias?

A resposta é óbvia e legalista, senão vejamos:

A base de cálculo do fato imponible é a incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Expliquemos um pouco da origem dessas ditas contribuições previdenciárias.

Primeiro, cumpre frisar que esta Contribuição paga pelo empregador sempre participou da relação jurídica de custeio desde a criação do então seguro social na Alemanha.

Já em âmbito nacional, os então empregadores da época foram compelidos a ajudar no custeio do seguro, que fora instituído pela chamada Lei Eloy Chaves de 1923.

Já a Lei nº 8.212/91, – também conhecida como Plano de Custeio da Seguridade Social, em seu art. 22, trata da contribuição a cargo da empresa desta espécie de contribuição social em cada inciso de maneira específica.

O inciso I do art. 22 da referida lei delineia a contribuição que incidirá sobre a folha de salários, mostrando os aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

Aduz o citado artigo:

“I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidade e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos

da lei ou do contrato ou ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

Coadunando o que acima se expôs, temos também que o § 1º do art. 22 da mesma lei estipula, - para os casos de bancos e instituições financeiras como um todo, um acréscimo de 2,5% (dois e meio por cento) que deve incidir sobre a folha de salários (base de cálculo da contribuição patronal previdenciária)

Vale salientar, de forma breve, mas não menos importante, que a Constituição Federal ao entrar em vigor tratava dessas contribuições no modo do inciso I, verbis:

I - “dos empregadores incidente sobre a folha de salários...”.

Só que posteriormente foi instituída a Lei 7.787/89, que de forma estranha, optou por retirar da expressão “folha de salário” a sua natureza, de maneira que delineou no art. 3º que “folha de salários” abrangeria a totalidade das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título pelo empregador a todo e qualquer empregado, diferindo-se, portanto da idéia original, que era o somatório do valor salarial que a empresa pagava a seus trabalhadores empregados.

Esse alargamento da base de cálculo da contribuição previdenciária deu ensejo ao ajuizamento de uma ADIN (AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE) que culminou na declaração da inconstitucionalidade da lei, no que se refere à ampliação da base.

A administração, então, de maneira sutil utilizou-se de artifício legal previsto no art. 195, § 4º, da CF, que autoriza a criação de novas fontes de custeio, desde que respeitados o texto constante no art. 154, inciso I:

“A União poderá instituir: mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base-de-cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Assim, fez nascer a Lei Complementar nº 84 de 1996 que introduziu a contribuição incidente sobre remuneração dos administradores e sobre os pagamentos efetuados aos autônomos.



A supramencionada LC 84/96 foi, então, revogada pela Lei nº 9.876/99, que regulou as alterações e os acréscimos promovidos pela EC nº 20/98, o que por si só elevou o assunto a nível constitucional, retirando-se assim a necessidade de lei complementar.

Importante tema ainda relacionado à folha de salários é que sobre a mesma base de cálculo, deverá incidir uma contribuição, o chamado SAT (seguro acidente do trabalho) para alguns, ou GIL/RAT (riscos ambientais do trabalho) para outros, mas o que importa é que a natureza consista em custear benefícios decorrentes de riscos ambientais do trabalho, em razão do grau de incidência de incapacidade laboral.

Segundo a Lei, ter-se-á alíquotas diferenciadas conforme o grau de risco da atividade, de maneira que deverá ser de 1% para as empresas que tenham risco de acidente classificado como leve; 2% - para empresas que tenham risco seja médio e, finalmente 3% - para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Então, qual é a atividade preponderante de uma empresa ou a ela equiparada?

Para alguns a atividade preponderante é a atividade fim da empresa e definido pelo seu CNAE. Para outros o entendimento é diverso, na medida em que a atividade é a que tem o maior número de funcionários em determinada função, entendida a que tem maior número de funcionários na função.

Também, aqui muito se discutiu a cerca da competência para que fossem definidos os graus dos riscos, uma vez que aprioristicamente caberia à administração pública, definir em qual situação cada empresa se enquadraria, de maneira que ainda estaria sujeita ao aumento ou diminuição das alíquotas como previsto no § 3º do art. 22 do Plano de Custeio:

“alterar, com base nas estatísticas de acidente de 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.”

Assim, adveio a Lei nº 10.666/03 que inovou, de maneira a autorizar que as alíquotas de 1%, 2% e 3%, sejam reduzidas em até 50% ou aumentadas em 100%, o que

se denominou de FAP (Fator Acidentário de Prevenção), que será tratado em capítulo próprio.

Com relação ao inciso II, art. 22, é preciso acrescentar a contribuição devida pela empresa para custeio da aposentadoria especial, que se trata de um tipo desta para aqueles que sofrem impactos físicos ou químicos que ensejam, assim, aposentadoria diferida, mas que não se confundem com adicionais de insalubridade ou coisa que o valha. Portanto, nesse caso, sobre a folha de salários incidirão alíquotas de 12%, 9% e 6%, em razão da quantidade de anos trabalhados sob aquela exposição, de maneira que os que se aposentarão com 15 anos de trabalho, termos a incidência da maior alíquota, qual seja a de 12%, depois temos os que se aposentarão após 20 anos, incidindo assim alíquota de 9%, e por fim, os que se aposentarão após 25 anos de trabalho, a alíquota será de 6%.

Insta salientar também, que se a empresa ou a ela equiparada tomar serviços de cooperativa de trabalho, temos que a alíquota será de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Por fim, vale dizer, que nos casos de pagamentos de empresa para os chamados contribuintes individuais, ficarão determinados ao pagamento de alíquotas de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer daquele mês.

Existem outros casos, como associação esportiva que mantém time de futebol profissional, a agroindústria, entre outros, que não explicitaremos de forma pormenorizada por adotarem alíquotas e bases de cálculo diversas, mas para conhecimento básico incluiremos em tabela que se avizinha abaixo.

TIPO DE CONTRIBUINTE	ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO
<b>Empresas em geral, exceto financeiras</b>	<p>– 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestem serviços.</p> <p>– 20% (vinte por cento) sobre o total das</p>

remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestem serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.

– 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.

– 1%, 2% ou 3% (dois ou três por cento) incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestem serviços, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. Tal variação decorre de enquadramento da empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado, respectivamente, leve, médio ou grave.

– as alíquotas de 1%, 2%, ou 3% poderão ser reduzidas em até 50% ou aumentadas em até 100%, conforme dispõe o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.

– as alíquotas de 1%, 2%, ou 3% são acrescidas de 12%, 9% e 6%, se a atividade exercida pelo segurado ensejar a concessão de aposentadoria especial após, respectivamente, 15, 20 ou 25 anos de contribuição, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2.000. Tal acréscimo incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sob exposição a agentes nocivos prejudiciais à sua saúde e a sua integridade física. (1).

<p><b>Empresas Financeiras</b></p>	<p>– 22,5% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos seus empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviço. Demais alíquotas idênticas às das empresas em geral.</p>
<p><b>Associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional</b></p>	<p>– 5% da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.</p> <p>– 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.</p> <p>– 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.</p>
<p><b>Produtor rural Pessoa Jurídica</b></p>	<p>– 2,5% sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.</p> <p>– 0,1% sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho(2).</p>
<p><b>Agroindústria, exceto sociedades cooperativas e as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e</b></p>	<p>–2,5% sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.</p> <p>– 0,1% sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (2)</p>

<b>avicultura</b>	
<b>Produtor rural Pessoa Física e Segurado Especial</b>	<p>– 2% sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.</p> <p>– 0,1% sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.</p>
<b>Empregador Doméstico</b>	–12% do salário-de-contribuição do empregado doméstico à seu serviço.
<p><b>(1) No caso de cooperativa de trabalho, os percentuais são de 9%, 7% ou 5 %, a cargo da empresa tomadora de serviços.</b></p> <p><b>(2) Se houver empregado com atividade sujeita a agentes nocivos, a alíquota de 0,1% é acrescida de 12%, 9% ou 6%.</b></p>	

## **7 SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO**

### **7.1 Aspectos Gerais**

Fazendo mais uma vez uma análise sistêmica do nosso ordenamento jurídico, temos que em meados do ano de 2010, entra em vigor legislação mais uma vez polêmica sobre as contribuições sociais.

Dessa vez foi a regulamentação de aspecto internamente ligado ao nosso estudo, qual seja o art. 22, II, da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91).

Tal artigo supramencionado delinea o chamado SAT (Seguro contra Acidentes de Trabalho) ou RAT (Riscos Ambientais do Trabalho).

Como se delineou no capítulo anterior, a contribuição para o custeio do SAT/RAT, independentemente do nome que atribuamos, incidirá sobre a totalidade das remunerações auferidas e pagas pelo empregador a seus empregados e trabalhadores avulsos, sendo que existem 3 alíquotas, que são 1%, 2% ou 3%, conforme o grau de risco da atividade da empresa, sendo que quanto mais baixo o risco menor a alíquota.

Todavia, em razão da imprecisão legal, coube ao Fisco enquadrar cada contribuinte e sua atividade em determinada alíquota a se aplicar. Não obstante e muito irrisignadas, houve um lobby das empresas contra essa sistemática, o que culminou com ações alegando ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária e ao princípio da tipicidade fechada.

Mas infelizmente, ao julgar o RE 343.446, em março de 2003, o Supremo Tribunal Federal optou por entender que não se tratava de inconstitucionalidade, vislumbrando em tal sistemática mera delegação técnica, o que não violaria o princípio da legalidade tributária, o que para nós foi um claro equívoco do nosso tribunal maior.

Mas o pior ainda estava por vir para os contribuintes, já que a Lei 10.666 entrou em vigor em 2003, dando amplos poderes ao regulamento para que pudesse reduzir pela metade ou aumentar em até cem por cento as alíquotas incidentes sobre a inconstitucional contribuição, desde que fossem analisados: o desempenho da empresa no que tange à frequência, à gravidade e ao custo dos acidentes de trabalho ou, na dicção da lei, "dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social" (art. 10).

Nessa monta temos que a lei não criou uma fórmula para o cálculo do FAP e tampouco determinou a sua aplicação a partir de uma data preestabelecida.

O que se fez foi determinar que o Fisco, e aqui se entenda Administração Tributária, que praticasse atos atinentes à criação da fórmula do FAP, bem como enquadrasse os contribuintes nas respectivas alíquotas, evidenciando inadmissível delegação da competência legislativo-tributária.

É cediço, por ora, que o famigerado Fator Acidentário de Prevenção - FAP, somente teve sua fórmula efetivada pelo art. 202-A do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99), inserido pelo Decreto 6.042/07 e alterado pelo Decreto 6.957/09.

Já a chamada metodologia de cálculo desses índices (de frequência, gravidade e custo) foi delegada pelo Regulamento ao Conselho Nacional da Previdência Social (art. 202-A, § 4º), que culminou nas Resoluções 1.308 e 1.309/09 ambas do CNPS (Conselho Nacional da Previdência Social), que é extremamente complexa, contando até mesmo com percentis para cada um dos índices parciais.

## **8 FAP (FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO)**

### **8.1 Regulação Legislativa**

É cediço que a Lei 10.666/03 estipulou algo absurdo, qual seja tributo com caráter sancionatório. Assim pode reduzir pela metade ou se aumentar em 100% os valores segundo os critérios de frequência, gravidade e custo, como podemos ver a seguir:

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.

Todavia, a regulação do texto legal se deu pelo decreto 6.042 de 2007 que inseriu no ordenamento pátrio o art. 202-A, do Decreto 3.048/99, criando um índice para apurar o desempenho de cada empresa, denominado Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

Esse índice, de maneira inconstitucional ou ilegal, tem como escopo analisar e aplicar alíquotas maiores ou menores conforme desempenho da empresa. Quanto mais frequentes, graves e onerosos sejam os acidentes de trabalho, maior será a contribuição.

Portanto, o FAP, nada mais é que uma variável a ser aplicado ao SAT, dentro de parâmetros que são cinco décimos até dois.

Como falado acima, o FAP está adstrito a um comparativo da empresa frente aos seus pares.

Insta salientar que na concepção original do FAP, dada pelo Decreto 6.042/07, o desempenho específico da empresa era determinado pelo:



Distanciamento de coordenadas tridimensionais padronizadas (índices de frequência, gravidade e custo), atribuindo-se o fator máximo dois inteiros (2,00 àquelas empresas cuja soma das coordenadas for igual ou superior a seis inteiros positivos (+6) e o fator mínimo cinquenta centésimos (0,50) àquelas cuja soma resultar inferior ou igual a seis inteiros negativos (-6). (art. 202-A, § 2º, do Decreto 3.048/99, em sua redação original, dada pelo Decreto 6.042/07).

Nessa monta, o FAP seria variável em “escala contínua por intermédio de procedimento de interpolação linear simples” e seria aplicado “às empresas cuja soma das coordenadas tridimensionais padronizadas esteja compreendida no intervalo disposto no § 2º, considerando-se como referência o ponto de coordenadas nulas (0; 0; 0), que corresponde ao FAP igual a um inteiro (1,00)” (§3º do art. 202-A do Decreto 3.048/99, que foi posteriormente revogado pelo Decreto 6.957/09).

Tal modificação gerou alterações importantes no FAP, já que ele passou a ser obtido pela conjugação de índices parciais e percentuais de gravidade, frequência e custo, com pesos de 50%, 35% e 15%, como podemos denotar pelo texto constante nos §§ 1º e 2º do art. 202-A do Decreto 3.048/99, na redação dada pelo Decreto 6.957/09:

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 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)

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de

um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

O FAP então passou a ser idealizado utilizando-se os seguintes elementos: (i) os índices parciais (gravidade, frequência e custo); (ii) os percentuais de cada índice; e (iii) os pesos de percentil.

Os índices parciais consideram os seguintes elementos: a Frequência a gravidade, e o custo de acordo com o previsto no art. 202-A, § 4º, do Regulamento:

§ 4º Os índices de frequência, 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 e doenças do trabalho, informados ao INSS por meio de Comunicação de Acidente do Trabalho – CAT e de benefícios acidentários estabelecidos por nexos técnicos pela perícia médica do INSS, ainda que sem CAT a eles vinculados; (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

II - para o índice de gravidade, todos os casos de auxílio-doença, auxílio-acidente, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, todos de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, como segue: (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

a) pensão por morte: peso de cinquenta por cento; (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

b) aposentadoria por invalidez: peso de trinta por cento; e (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

c) auxílio-doença e auxílio-acidente: peso de dez por cento para cada um; e (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza

acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social, apurados da seguinte forma:(Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

a) nos casos de auxílio-doença, com base no tempo de afastamento do trabalhador, em meses e fração de mês; e (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

b) nos casos de morte ou de invalidez, parcial ou total, mediante projeção da expectativa de sobrevivência do segurado, na data de início do benefício, a partir da tábua de mortalidade construída pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE para toda a população brasileira, considerando-se a média nacional única para ambos os sexos. (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

Após apuram-se os respectivos percentis.

"Percentil" é um indicador limitado por dois percentis consecutivos. É utilizado na estatística para ordenar elementos determinados. Para defini-lo, arranjam-se os dados em ordem crescente e encontra-se o valor pretendido.

Os percentis são calculados para cada um dos índices parciais, todos apurados em conformidade com os elementos previstos no art. 202-A,§4º, do Regulamento.

Na etapa seguinte, os percentis são multiplicados com base em seus respectivos pesos, já determinados, de modo que serão os produtos posteriormente somados, chegando-se ao FAP.

### **8.1.1 Estipulação do FAP pelo CNPS**

É sabido, como se depreende do artigo a seguir, que é o Conselho Nacional da Previdência Social - CNPS -, órgão da própria Previdência Social, que estipula o FAP, o que para nós trata-se de afronta a Legalidade Tributária.

Assim diz o § 5º do art. 202-A do Decreto 3.048/99:

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, no Diário Oficial da União, sempre no mesmo mês, os índices de frequência, gravidade e custo, por atividade econômica, e

disponibilizará, na Internet, o FAP por empresa, com as informações que possibilitem a esta verificar a correção dos dados utilizados na apuração do seu desempenho.

### **Metodologia de cálculo**

É de suma importância que expliquemos como se dá a metodologia de cálculo, que como acima se disse, foi determinada pela Resolução nº 1.308/09 do CNPS e posteriormente alterada, em parte, pela Resolução MPS/CNPS 1.316/10.

Inicialmente, são apurados os índices parciais, definidos da seguinte forma:

***Índice de frequência** = número de acidentes registrados em cada empresa, mais os benefícios que entraram sem CAT vinculada, por nexos técnico/número médio de vínculos x 1.000 (mil)*

***Índice de gravidade** = (número de benefícios auxílio doença por acidente (B91) x 0,1 + número de benefícios por invalidez (B92) x 0,3 + número de benefícios por morte (B93) x 0,5 + o número de benefícios auxílio-acidente (B94) x 0,1) / número médio de vínculos x 1.000 (mil)*

***Índice de custo** = valor total de benefícios/valor total de remuneração paga pelo estabelecimento aos segurados x 1.000(mil) - auxílios-doença = valor da renda mensal x nº de meses ou frações de meses do afastamento; - demais = valor da renda mensal x expectativa de sobrevivência em meses, segundo a tábua completa de mortalidade do IBGE.*

Após apurados os índices parciais, coloca-se todos os resultados obtidos em determinado ramo de atividade, como se fosse um “ranking”, e dentro deste temos intervalo que varia de 0 (percentil mínimo) a 100 (percentil máximo). Chega-se, assim, aos percentis de frequência, gravidade e custo de cada contribuinte.

A Resolução de nº 1.308/09 do CNPS aduz nestes termos:

*2.4. Geração do Fator Acidentário de Prevenção- FAP por Empresa.*

*Após o cálculo dos índices de frequência, de gravidade e de*

*custo, são atribuídos os percentis de ordem para as empresas por setor (Subclasse da CNAE) para cada um desses índices.*

*Desse modo, a empresa com menor índice de frequência de acidentes e doenças do trabalho no setor, por exemplo, recebe o menor percentual e o estabelecimento com maior frequência acidentária recebe 100%. O percentil é calculado com os dados ordenados de forma ascendente.*

*O percentil de ordem para cada um desses índices para as empresas dessa Subclasse é dado pela fórmula abaixo:*

$$\text{Percentil} = 100 \times (\text{Nordem} - 1) / (n - 1)$$

*Onde: n = número de estabelecimentos na Subclasse;*

*Nordem = posição do índice no ordenamento da empresa na Subclasse.*

Após definidos os percentis, vamos ver como se chega ao FAP.

Assim, os percentis são multiplicados por um “peso” que lhes é definido, depois somam-se sendo os produtos e, depois, multiplica-se por 0,02.

Como explicitado na Resolução MPS/CNPS 1.316/10, que nesta parte repete a redação da Resolução 1.308/09 do CNPS:

*O critério das ponderações para a criação do índice composto pretende dar o peso maior para a gravidade (0,50), de modo que os eventos morte e invalidez tenham maior influência no índice composto.*

*A frequência recebe o segundo maior peso (0,35) garantindo que a frequência da acidentalidade também seja relevante para a definição do índice composto.*

*Por último, o menor peso (0,15) é atribuído ao custo. Desse modo, o custo que a acidentalidade representa faz parte do índice composto, mas sem se sobrepor à frequência e à gravidade. Entende-se que o elemento mais importante, preservado o equilíbrio atuarial, é dar peso ao custo social da acidentalidade.*

*Assim, a morte ou a invalidez de um trabalhador que recebe um*

*benefício menor não pesará muito menos que a morte ou a invalidez de um trabalhador que recebe um salário de benefício maior.*

*O índice composto calculado para cada empresa é multiplicado por 0,02 para a distribuição dos estabelecimentos dentro de um determinado CNAE-Subclasse variar de 0 a 2. Os valores de IC inferiores a 0,5 receberão, por definição, o valor de 0,5 que é o menor Fator Acidentário de Prevenção. Este dispositivo será aplicado aos valores FAP processados a partir de 2010 (vigências a partir de 2011).*

*Então, a fórmula para o cálculo do índice composto (IC) é a seguinte:*

$$IC = (0,50 \times \text{percentil de ordem de gravidade} + 0,35 \times \text{percentil de ordem de frequência} + 0,15 \times \text{percentil de ordem de custo}) \times 0,02.$$

*Exemplifiquemos:*

*Desse modo, uma empresa que apresentar percentil de ordem de gravidade de 30, percentil de ordem de frequência 80 e percentil de ordem de custo 44, dentro do respectivo CNAE-Subclasse, terá o índice composto calculado do seguinte modo:*

$$IC = (0,50 \times 30 + 0,35 \times 80 + 0,15 \times 44) \times 0,02 = 0,9920$$

De forma a coadunar o que acima se expõe, a resolução de nº 1.308/09 do CNPS prossegue, expondo que o resultado obtido seria o FAP da empresa:

*O resultado obtido é o valor do FAP atribuído a essa empresa. Supondo que essa CNAE-Subclasse apresente alíquota de contribuição de 2%, esta empresa teria a alíquota individualizada multiplicando-se o FAP pelo valor da alíquota,  $2\% \times 0,9920$ , resultando uma alíquota de 1,984%.*

Nessa monta, o FAP corresponderia, portanto, ao índice composto.

Mas adveio “a posteriori” a Resolução MPS/CNPS 1.316/10, que trouxe alterações substanciais nos critérios adotados até então pelo CNPS. Dentre os critérios,

temos que aquele, de maior importância, seria as fórmulas aplicadas para ajustar o índice composto.

Vejamos então a redação da Resolução MPS/CNPS 1.316/10:

*Aos valores de IC calculados aplicamos:*

*Caso I*

*Para IC < 1,0 (bonus) - como o FAP incide sobre 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, reduzindo-a em até cinquenta por cento, ou aumentando-a, em até cem por cento, ou seja, o FAP deve variar entre 0,5 e 2,0 (estabelecido na Lei Nº 10.666, de 8 de maio de 2003). A aplicação da fórmula do IC resulta em valores entre 0 e 2, então a faixa de bonificação (bonus = IC < 1,0) deve ser ajustada para que o FAP esteja contido em intervalo compreendido entre 0,5 e 1,0. Este ajuste é possível mediante a aplicação da fórmula para interpolação:*

$$FAP = 0,5 + 0,5 \times IC$$

*Para o exemplo citado de cálculo de IC o valor do FAP seria:*

*Como IC = 0,9920 (IC < 1), FAP = 0,5 + 0,5 x IC = 0,5 + 0,5 x 0,9920 = 0,5 + 0,4960 = 0,9960.*

*A partir do processamento do FAP 2010, vigência 2011, não será aplicada a regra de interpolação para IC < 1,0 (bonus).*

*[...]*

*Caso II*

*Para IC > 1,0 (malus) - o FAP não será aplicado nesta faixa em sua totalidade (intervalo de 1 a 2) a partir do processamento em 2010 (vigências a partir de 2011), então o valor do IC deve ser ajustado para a faixa malus mediante aplicação da fórmula para interpolação.*

*A aplicação desta fórmula implica o cálculo do FAP em função*

*de uma redução de 25% no valor do IC calculado:*

$$FAP = IC - (IC - 1) \times 0,25.$$

*1. Caso a empresa apresente casos de morte ou invalidez permanente e seu IC seja superior a 1 (faixa malus) o valor do FAP será igual ao IC calculado. Este procedimento equivale a não aplicação da redução de 25% do valor do IC com objetivo de provocar mobilização, nas empresas, para que não ocorram casos -de invalidez ou morte;*

*Se os casos de morte ou invalidez permanente citados no item anterior forem decorrentes de acidente do trabalho tipificados como acidentes de trajeto fica mantida a aplicação da redução de 25% ao valor do IC calculado equivalente à faixa malus (IC > 1,0).*

*O princípio de distribuição de bonus e malus para empresas contidas em uma SubClasse CNAE que apresente quantidade de empresas igual ou inferior a 5 fica prejudicado. Nos casos de empresas enquadradas em SubClasse CNAE contendo número igual ou inferior a 5 empresas o FAP será por definição igual a 1,0000, ou seja, um FAP neutro. Empresas Optantes pelo Simples e Entidades Filantrópicas terão, por definição, FAP = 1,0000, ou seja, um FAP neutro.*

*O FAP é calculado anualmente a partir das informações e cadastros lidos em data específica. Todos os acertos de informações e cadastro ocorridos após o processamento serão considerados, exclusivamente, no processamento seguinte. Ocorrendo problemas de informações e cadastro que impossibilitem o cálculo do FAP para uma empresa, o valor FAP atribuído será igual a 1,0000.*

*Se no processamento anual seguinte do FAP for averiguado problema que impossibilite, novamente, o cálculo do FAP será atribuído valor igual a 1,5000.*

*A partir do terceiro processamento consecutivo com*



*impossibilidade de cálculo do FAP por problemas de informações e cadastro a empresa terá valor FAP atribuído igual a 2,0000. Ao efetuar a correção que impedia o processamento, a empresa terá o seu FAP calculado normalmente no ano seguinte à correção.*

*O FAP será publicado com 4(quatro) casas decimais e será aplicado o critério de truncamento, ou seja, serão desprezadas as casas decimais após a quarta casa.*

Assim, ao analisarmos a regulamentação atual, denotamos que o FAP não se trata de mero índice composto, o que, diga-se de passagem, seria o ideal, mas não obstante, ele se transformou em cálculos influenciados por "fórmulas para interpolação" e de regras específicas.

## **8.2 Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade do FAP**

Infelizmente, nos é forçoso dizer que a FAP, como existe hoje é claramente Inconstitucional, por total incompatibilidade com os princípios da tipicidade fechada e da reserva de lei tributária, ou princípios da estrita legalidade tributária.

O primeiro é deduzido tanto pela doutrina quanto pelo próprio judiciário, para servir de embasamento para outros princípios muito fortes no direito Tributário, e por que não dizer no direito como um todo, tais como os princípios, da separação dos poderes, da igualdade, da certeza e da segurança jurídica.

Aquele, princípio esse que impõe ao legislador algo mais do que a mera previsão dos aspectos da norma impositiva, de forma que o tributo ao ser instituído por lei deve ser, de forma pormenorizada todos seus aspectos, impedindo-se assim, que após, o executivo venha se socorrer da vagueza legal para com sua voraz sede arrecadatória tergiversar o direito tributário.

Ademais, esse princípio desdobra-se em princípio da não surpresa e da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não pode ser tributado ao bel prazer da máquina pública, deve existir base legal e tempo hábil para que ele se prepare para sofrer o impacto da carga tributária.

Todas essas imposições legais advêm da carta maior e seu postulado da legalidade tributária, que nos tenta dar a segurança de que somente se poderá instituir e,

ou majorar tributos, conforme previsto no art. 150, I, da Constituição da República:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.*

Importante dizer, que a inobservância dessa garantia fundamental pelo ente público ensejou severos questionamentos por parte dos contribuintes quanto à legalidade constitucional da contribuição ao SAT.

### **8.2.1 A Instituição do FAP pela Lei 10.666/03**

É cediço que o SAT foi instituído pela lei nº 8212/91, mas ele não foi regulamentado em completo por ela, o que deveria ter sido feita pela Lei nº 10.666/03.

Mas ao se criar o FAP, que complementa o SAT, essa lei foi além da mera delegação legislativa. Delegou-se também a tarefa de determinar a forma de cálculo do FAP e, por conseguinte as alíquotas que fazem parte do aspecto quantitativo da hipótese de incidência.

Há assim, dois problemas nessas delegações.

Em primeiro lugar foi delegada ao administrativo estabelecer os fatores que farão variar as alíquotas, o que por si só é clara afronta a competência tributária.

Mas o problema maior é que da criação do FAP até sua efetiva regulamentação, passaram-se mais de seis anos. E mais, não houve lei majorando a contribuição, que como dito é tributo. O que houve foram alterações senão pelo decreto e pelas resoluções do CNPS.

Já a segunda delegação diz respeito ao poder conferido à Administração para determinar o fator, com base nos três índices mencionados (frequência, gravidade e custo).

Com base nessa delegação, as Resoluções de nº 1.308/09 e 1.309/09 do CNPS estabeleceram a metodologia de cálculo do FAP, com embasamento nos artigos 10 da Lei 10.666/03 e 202-A do RPS.

Portanto, as alíquotas do SAT sofreram distorções desde o início já que se teve que recorrer a vários diplomas infralegais para se chegar ao cálculo do FAP, entre eles Regulamentos e Resoluções, contrariando-se assim, a legalidade tributária.

Para elucidar a diferença entre o SAT, outrora idealizado em 1991 e o atual, devemos demonstrar:

<b>Elementos de quantificação da obrigação</b>	<b>Sistema da Lei 8.212/91</b>	<b>Sistema da Lei 10.666/03 e do Decreto 6.042/07</b>	<b>Ato normativo</b>
Base de cálculo	Remunerações pagas a empregados e avulsos	Remunerações pagas a empregados e avulsos	Lei 8.212/91
Alíquotas	1%, 2% e 3%	1%, 2% e 3%	Estipulação: Lei 8.212/91 Enquadramento das categorias: Anexo ao Decreto 3.048/99
Multiplicador sobre a alíquota	-	FAP (0,5 a 2), composto pelos índices de frequência, gravidade e custo	Lei 10.666/03
	-	Definição dos índices integrantes do multiplicador e do seu peso	Decreto 6.042/07
	-	Estipulação da fórmula do FAP	Resolução 1.308/09 do CNPS

Assim chega-se a conclusão óbvia de que a sistemática autorizada pela Lei 10.666/03 não se assemelha à instituída pela Lei 8.212/91, que inclusive foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no “leading case” sobre a contribuição ao SAT., em que de maneira aviltante decidiu-se por não haver, a priori, qualquer forma de “relativização de alíquotas” no caso dessa contribuição previdenciária.

Portanto, segundo a metodologia instituída pela Lei 10.666/03, em que as

alíquotas oscilam em função do FAP, o SAT viola escancaradamente os princípios da tipicidade fechada e da reserva legal, que derivam do princípio da estrita legalidade tributária, consagrado de forma expressa no art. 150, I, da Constituição da República.

## **9 Ilegalidades na Regulação e Aplicação do FAP**

### **9.1 As Travas as bonificações dos Contribuintes**

Diante do postulado da preeminência legislativa, qual seja que os preceitos legislativos sejam observados e estejam em conformidade com a Carta Magna, de modo que são ilegítimas as restrições infralegais atinentes ao FAP, que foram estipuladas pelas Resoluções 1.308/09 e 1.309/09 (e mantidas pela Resolução 1.316/10) do CNPS.

Essas restrições são as chamadas "travas a bonificações", já que impedem que o critério estipulado pela Lei 10.666/03 seja aplicado, de modo que aqueles que têm baixa acidentalidade não poderão de se beneficiar dos ditames previstos na lei.

Existem dois tipos de travas, quais sejam a trava de mortalidade e invalidez e; a trava de rotatividade.

As chamadas travas, acima exposta, afrontam as "bonificações" possíveis atinentes aos baixos incidentes de acidentes, mostrando-se ilegítimas, por afrontarem o postulado da preeminência legislativa.

Ilegal também é a determinação, constante no item 2.5 do anexo à Resolução 1.308 do CNPS, de que, no primeiro ano de aplicação do FAP, a majoração das alíquotas limitar-se-á a "75% da parte do índice apurado que exceder a um", de modo a que não haja majoração superior ao percentual de 75%. Ora, não há fundamento legal algum para essa disposição.

É claro a afronta ao princípio da legalidade.

### **9.2 Arbitrariedades no cálculo do FAP: a chamada "regra de empate" e a "fórmula utilizada para atenuar a redução da carga tributária"**

Como já visto acima, é obvio que tudo culminaria em mais distorções e arbítrios na aplicabilidade do FAP.

Entendemos que o pior absurdo se traduz na situação em que empresas com índice zero de acidentes do trabalho não obtinham o menor percentual possível, que é de 0,5.

Não obstante nem tudo se mostra perdido, já que o CNPS, na Resolução 1.316/10 (publicada em 15/06/2010), delineou uma exceção à "regra do empate", que em regra, calculava-se o percentil com base na média de todos outros do mesmo segmento.

Todavia, acabou-se atribuindo ao cálculo do FAP, o percentil 0,5 a todos os contribuintes que não têm registros de acidente de trabalho.

Mas nos outros casos, a famigerada regra em que se calcula o percentil com base na posição média em relação aos outros contribuintes como um todo.

Na mesma monta de ilegalidades, a Resolução 1.316/10 criou uma sanção tributária às empresas que por ventura não houvessem notificados casos de acidente ou doença do trabalho, fixando, assim, o seu FAP no patamar máximo (2,000), de forma arbitrária, sem cálculos nenhuns.

Mais uma ilegalidade: proibiu-se a aplicação do FAP para contribuintes que façam parte de subclasse do CNAE que não detém em seu ramo de atividade número igual, ou maior de 5 empresas. Tal vedação, prevista na Resolução 1.316/10, não se mostra abalizada em nenhum fundamento legal.

Outro caso de distorção aplicativa diz respeito à fórmula de cálculo expressa para as empresas com Índice Composto inferior a um.

O que se buscava era apenas um índice, mas o que se obteve foi uma fórmula imposta pelo CNPS, a qual segue abaixo:

Resolução 1.316/2010

$$\text{FAP} = 0,5 + 0,5 \times \text{IC}$$

Essa fórmula traz distorções quando da aplicação de diversos "ICs", podendo haver aumentos na carga tributária em até 40%.

Ou seja, o STF ao abalizar o formato de como se calcula o FAP, criou instituto novo no Direito Tributário, a norma tributária em branco, que "mutatis mutandis", existe no direito penal, em especial na lei de drogas.

Mas no ramo do Direito Tributário, entendemos que a estrita legalidade para criação e majoração de tributos é clausula pétrea constitucionalmente prevista, de modo que tudo que veio após a lei 8212/91, mostra-se, nem que por um momento, Inconstitucional, ilegal ou irregular.

## 10 CONCLUSÃO

Assim, ante todo o exposto podemos concluir o seguinte:

O FAP (Fator Acidentário de Prevenção) se reveste de inúmeras inconstitucionalidades, ilegalidades e irregularidades.

Desse modo, temos que a Lei n° 10.666/03, em seu artigo 10 explicita que as alíquotas de 1%, 2% ou 3%, podem ser reduzidas em 50% ou aumentadas em 100% conforme o desempenho da empresa em relação a sua atividade econômica, ou seja, é clara afronta ao artigo 3° do CTN, já que estaríamos diante de tributo sanção contra possível ato ilícito praticado pela empresa, contrariando a definição de tributo.

Após, podemos dizer também que o artigo 195, I, a, §4°, da Constituição estipula que seria possível a criação de novas contribuições desde que respeitados os ditames do artigo 154, I, do mesmo diploma. Assim sendo, é impossível que o FAP incida sobre a base de cálculo “folha de salários”, uma vez que a Carta Maior veda a cumulatividade de tributos e contribuições, não sendo possível que tenham mesmo fato gerador ou base de cálculo.

Também, é necessário explicitar que tal instituto é contrário ao princípio maior da legalidade tributária, de maneira que, primeiramente, só lei complementar poderá instituir novas contribuições, o que não ocorreu já que se editou lei ordinária. Em segundo lugar, a majoração de tributos nesse caso também está afrontando o princípio citado, já que se está majorando-o por resolução, e não por lei.

## 11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ataliba, Geraldo Ataliba. Hipótese de Incidência Tributária - 6ª edição - 9ª tiragem –São Paulo: Ed. Malheiros, 2008
- Balera, Wagner. Introdução ao Direito Previdenciário. São Paulo: LTr, 1999
- \_\_\_\_\_.Sistema de Seguridade Social, 3ª ed., São Paulo: LTr, 2004
- Bandeira de Mello, Celso Antonio. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade – 3ª Ed. 14ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006
- \_\_\_\_\_. Controle Judicial dos atos administrativos – Revista de Direito Público – São Paulo, nº 65 – pag. 27-38, jan.-mar. 1983
- \_\_\_\_\_. Curso de Direito Administrativo – 22ª edição – São Paulo: Malheiros, 2007
- Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.
- Cardoso, Alessandro Mendes; Paulsen, Leandro – Contribuições Previdenciárias Sobre a Remuneração. Livraria do Advogado
- Costa, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – São Paulo: Saraiva 2009
- Ferrari, Francisco de. Los Principios de la Seguridad Social, p.93.
- Horvath Junior, Miguel. “Direito Previdenciário”. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- Leite, Celso Barroso. Curso de Direito Previdenciário em homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira. 5ª ed. São Paulo: LTr, 2004
- Pastor, Jose Manuel Almansa. - in Derecho de la Seguridad Social, Editorial Tealos, Malkid, 1977, pag. 67



- Silva, José Afonso Da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2005.
- Simões, Thiago Taborda. Contribuições para a Seguridade Social – Regime Jurídico e Questões Controversas. Mestrado em Direito – PUCSP – 2011
- \_\_\_\_\_. Contribuições Sociais: Aspectos tributários e previdenciários. São Paulo: Noeses, 2013
- Velloso, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições – Teoria Geral – Contribuições em Espécie – 2ª Ed. Livraria do Advogado, 2012
- Velloso, Andrei Pitten. A Contribuição SAT/RAT e o Polêmico FAP. 02/06/2010 Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/a-contribuicao-satrat-e-o-polemico-fap/5675>>
- Vianna, Claudia Salles Vilela; Folmann, Melissa. Fator Acidentário de Prevenção (FAP) – Inconstitucionalidades, Ilegalidades e Irregularidades – Juruá
- Vieira, Eugenio Doin. Os Tributos da Constituição Federal de 1988: a Evolução das Espécies Tributárias e sua Classificação na Nova Carta Constitucional – PUCSP – 1992 – São Paulo
- Vieira, Helga Klug Doin. Contribuições Sociais para o Financiamento da Seguridade Social –Mestrado em Direito – PUCSP - 1995
- \_\_\_\_\_. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – Caderno de Direito Previdenciário nº 3 – 2005 – Volume I .Custeio da Previdência Social