



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO

Apelação Cível - Turma Espec. II - Tributário
Nº CNJ : 0008774-98.2010.4.02.5101 (2010.51.01.008774-9)
RELATOR : Desembargadora Federal LETICIA DE SANTIS MELLO
APELANTE : EPC DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA
ADVOGADO : RJ103675 - ANDRE SIMAO SANTOS
APELADO : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : Procurador da Fazenda Nacional
ORIGEM : 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro (00087749820104025101)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. CONTRIBUIÇÃO AO SAT - SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO. APLICAÇÃO DO FAP - FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO NO CÁLCULO DA ALÍQUOTA. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS.

1. A Autora interpôs agravo retido (fls. 306/309) contra decisão que indeferira pedido de que a União fosse obrigada a fornecer os dados estatísticos e atuariais que compuseram o cálculo do FAP aplicado nos anos de 2010, 2011 e 2012, especialmente aqueles relacionados as demais empresas integrantes da mesma subclasse da Autora no CNAE.

2. Ao requerer que União Federal fosse compelida a fornecer os dados estatísticos utilizados pelo Fisco para calcular o FAP, a Autora deveria ter efetivamente demonstrado que não teve acesso a tais informações na via administrativa.

3. Ademais, a Autora não apresentou razões que justificassem a necessidade de produzir a referida prova, considerando, sobretudo, que a tese por ela desenvolvida é meramente de direito, relativa à violação do princípio da legalidade tributária na previsão do FAP.

4. A lei delegou ao regulamento a fixação dos critérios através dos quais a variação da alíquota da Contribuição ao SAT deverá ocorrer. Com essa finalidade foi editado o Decreto n. 6.042/07 (posteriormente alterado pelo Decreto n. 6.957/09), que inseriu o artigo 202-A ao RPS (Decreto n. 3.048/99), para estabelecer que a variação da alíquota básica do SAT é feita a partir do multiplicador intitulado *Fator Acidentário e Prevenção* ("FAP"), calculado de acordo com a metodologia prevista em resoluções do Conselho Nacional da Previdência Social.

5. A Lei n. 10.666/03 previu os graus em que poderá ocorrer a redução ou majoração da alíquota do SAT, a razão dessa variação (desempenho da empresa em relação à atividade econômica) e os fatores que deverão ser considerados (frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho), atendendo satisfatoriamente os ditames do princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da CF).

6. Agravo retido e apelação aos quais se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas decide a Egrégia Quarta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo retido e à apelação, nos termos do voto do Relator.

Rio de Janeiro, 08 de outubro de 2019.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO

CARLOS GUILHERME FRANCOVICH LUGONES

Juiz Federal Convocado

Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO

Apelação Cível - Turma Espec. II - Tributário
Nº CNJ : 0008774-98.2010.4.02.5101 (2010.51.01.008774-9)
RELATOR : Desembargadora Federal LETICIA DE SANTIS MELLO
APELANTE : EPC DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA
ADVOGADO : RJ103675 - ANDRE SIMAO SANTOS
APELADO : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : Procurador da Fazenda Nacional
ORIGEM : 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro (00087749820104025101)

RELATÓRIO

Trata-se de apelação interposta por EPC DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA contra a sentença de fls. 344/354, proferida pelo Juízo da 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que julgou improcedentes os pedidos, por meio dos quais a Autora pretendia (i) afastar a majoração da alíquota do SAT/RAT decorrente da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção – FAP; e (ii) declarar o seu direito de repetir ou compensar os valores indevidamente recolhidos em razão de tal majoração. A Autora foi condenada ao pagamento de honorários advocatícios, fixados em R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/73.

Na inicial, a Autora alegou, em síntese, que (i) “*tem por objeto social a comercialização de veículos nacionais e importados, novos e usados, comercialização de autopeças, conserto e locação de veículos em geral, enquadrando-se na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob o código 45.11-1-01 – comércio a varejo de automóveis, caminhonetas e utilitários novos*”; (ii) por força da incidência do FAP, teve a alíquota do SAT/RAT aumentada; (iii) a aplicação do FAP é ilegal, pois viola o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 97 do CTN e na Constituição Federal; (iv) “*não existe permissão constitucional que possa dar fundamento de validade à flexibilização de alíquota pretendida por via do art. 10 da Lei 10.666/03, por fatores atribuídos à verificação do Poder Executivo*”; (v) “*a flexibilização da alíquota RAT por ato administrativo, portanto, como exceção ao princípio da legalidade tributária, não pode ser admitida como válida, pelo menos até que surja uma Emenda Constitucional prévia que a autorize, e ela venha a ser então novamente instituída*”.

O Juízo *a quo* consignou que (i) “*o Fator Acidentário de Prevenção foi criado pelo artigo 10, da Lei nº 10.666/03, e incide sobre as alíquotas de 1%, 2% e 3% previstas no artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91 (contribuição para o custeio do SAT)*”; (ii) “*a criação do FAP teve o propósito de estimular a realização de investimentos pelas empresas para a adoção de medidas de prevenção de acidentes e doenças do trabalho, mediante a majoração ou redução das alíquotas dos tributos pela aplicação do FAP*”; (iii) “*a empresa que tiver menor ocorrência de acidentes do trabalho será beneficiada com a redução da alíquota da contribuição para o SAT, enquanto aquelas que registrarem maior número de acidentes e doenças do trabalho terão que pagar o tributo com a alíquota majorada*”; (iv) “*não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade tributária, porquanto o artigo 10, da Lei nº 10.666 somente outorgou ao Poder Executivo a competência para estabelecer a metodologia de cálculo do Fator Acidentário de Prevenção de acordo com os seguintes parâmetros: apuração do desempenho da empresa em relação às demais que compõem o mesmo segmento econômico, 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*”; (v) “*o artigo 22, da Lei nº 8.212/91 e o artigo 10, da Lei nº 10.666/03 indicam os elementos essenciais para a exigibilidade do tributo, quais sejam: o sujeito passivo (a empresa); o fato gerador (a atividade empresarial na qual se desenvolvem,*



preponderantemente, funções com risco de acidente de trabalho); a alíquota (de 1% a 3%, dependendo do risco de acidente), a escala de aumento e redução decorrente da aplicação do Fator previdenciário de prevenção, os critérios de apuração do FAP, a base de cálculo (o total das remunerações pagas aos empregados e avulsos); o aspecto temporal”; (vi) “o Decreto nº 6.957/09 e as Resoluções nº 1.308/09 e 1.309/09 não invadiram o campo reservado à lei em sentido formal, eis que se cingiram a explicitar a forma de cálculo da FAP com base nos parâmetros legais veiculados no artigo 10, da Lei nº 10.666/03, desempenhando função de natureza regulamentar, de integração da norma legal com dados técnicos com o escopo de concretizar comando legal”.

Em suas razões recursais (fls. 357/381), a Autora requer a apreciação do agravo retido de fls. 306/309, interposto contra decisão que indeferira o pedido por ela formulado visando a obrigar a União Federal a apresentar os dados estatísticos utilizados no o cálculo FAP para os anos de 2010, 2011 e 2012, especialmente aqueles relacionados a todas as empresas da mesma subclasse do CNAE, de forma a possibilitar a conferência pelo contribuinte.

No recurso de apelação, reafirma os argumentos deduzidos na sua petição inicial relativos à inconstitucionalidade da previsão do FAP, em razão de a mesma violar o princípio da legalidade em matéria tributária.

Em suas contrarrazões (fls. 385/398), a União alega, em linhas gerais, que (i) a contribuição ao SAT/RAT tem sua base constitucional nos arts. 7º, XXVIII, 195, I e 201, I, da CRFB/88; (ii) a variação das alíquotas de contribuição de acordo com o art. 10 da Lei nº 10.666/2003 c/c o art. 202-A do Decreto nº 3.048/99 representou a possibilidade de estabelecer tributação individualizada das empresas, observando-se a posição de cada qual nas estatísticas de acidentes de trabalho do correspondente setor.

O Ministério Público Federal manifestou desinteresse em intervir no feito (fl. 385).

É o relatório. Peço dia para julgamento.

CARLOS GUILHERME FRANCOVICH LUGONES

Juiz Federal Convocado

Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO

Apelação Cível - Turma Espec. II - Tributário
Nº CNJ : 0008774-98.2010.4.02.5101 (2010.51.01.008774-9)
RELATOR : Desembargadora Federal LETICIA DE SANTIS MELLO
APELANTE : EPC DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA
ADVOGADO : RJ103675 - ANDRE SIMAO SANTOS
APELADO : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : Procurador da Fazenda Nacional
ORIGEM : 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro (00087749820104025101)

VOTO

Do agravo retido

A Autora interpôs agravo retido (fls. 306/309) contra decisão que indeferira pedido de que a União fosse obrigada a fornecer os dados estatísticos e atuariais que compuseram o cálculo do FAP aplicado nos anos de 2010, 2011 e 2012, especialmente aqueles relacionados as demais empresas integrantes da mesma subclasse da Autora no CNAE.

A decisão foi proferida nos seguintes termos:

“Fls. 288/301. Indefiro o pedido de que o réu forneça os dados que compuseram o cálculo FAP da autora relativamente aos períodos 2010, 2011 e 2012, uma vez que a parte autora pode obter tais informações diretamente, a não ser que reste comprovado que não foi atendido seu pedido para tal finalidade, o que deve ser tentado primeiro.”

Ao requerer que União Federal fosse compelida a fornecer os dados estatísticos utilizados pelo Fisco para calcular o FAP, a Autora deveria ter efetivamente demonstrado que não teve acesso a tais informações na via administrativa.

Ademais, a Autora não apresentou razões que justificassem a necessidade de produzir a referida prova, considerando, sobretudo, que a tese por ela desenvolvida é meramente de direito, relativa à violação do princípio da legalidade tributária na previsão do FAP.

Dessa forma, deve ser negado provimento ao agravo retido.

Da apelação

Pretende a Autora não ser compelida a recolher a Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) à alíquota resultante da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

A Autora alega que a aplicação do FAP para a fixação da alíquota da Contribuição ao SAT seria inconstitucional e ilegal, e que a possibilidade de majoração da referida alíquota em até 100% (cem por cento) para os contribuintes com maiores índices de acidente de trabalho traduziria instituição de tributo sancionatório, em afronta ao artigo 3º do Código Tributário Nacional. Sustenta que a exigência decorreria de lei que define de modo incompleto os elementos da obrigação tributária e que as razões de diferenciação de alíquota resultantes da incidência do FAP não estariam contempladas no artigo 195, § 9º, da CRFB/88.



A Contribuição ao SAT foi instituída pelo art. 22, inciso II, da Lei n. 8.212/91, com fundamento no art. 195, inciso I, alínea *a*, da CRFB/88. Dispõe a referida norma legal, com redação dada pela Lei n. 9.732/98.

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

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes".

Ou seja, a alíquota básica da Contribuição ao SAT varia de 1% (um por cento) a 3% (três por cento), conforme o grau de risco de cada atividade econômica. Contudo, como a lei não define o grau de risco de cada atividade, a matéria sempre ficou a cargo de decretos regulamentares: inicialmente, do Decreto nº 356/91, substituído pelo Decreto n. 612/92; posteriormente, do Decreto n. 2.173/97; e, atualmente, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, alterado pelo Decreto n. 6.042/07, e, mais recentemente, pelo Decreto n. 6.957/09.

Após controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, a questão da constitucionalidade da delegação legal, a ato normativo inferior, da fixação dos graus de risco das diversas atividades econômicas foi resolvida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE n. 343.446/SC, de que foi relator o Ministro Carlos Velloso e cujo acórdão restou assim ementado:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

(...)

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio



da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido".

(DJ de 04.04.2003)

De fato, embora o princípio da legalidade em matéria tributária exija que constem da lei todos os elementos essenciais da obrigação tributária - o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota -, também entendo que nada impede o emprego de conceitos indeterminados, cuja definição fique a cargo de ato regulamentar, naquelas hipóteses em que haja a necessidade de consideração de dados empíricos, fáticos, técnicos ou científicos.

A uma, porque não se pode esperar do legislador velocidade apta a acompanhar as alterações frequentes na realidade econômica e os avanços nas diversas áreas de conhecimento humano. E, a duas, porque, muitas vezes, é o Poder Executivo que tem os referidos dados necessários à complementação da norma legal de forma tal que esta se mostre adequada e justa.

É exatamente isso que ocorre com os graus de risco a que se expõem os trabalhadores nas mais variadas atividades econômicas. A simples leitura do Anexo II do RGS revela quantas, e quão complexas para um leigo, são as doenças profissionais, bem como os agentes etiológicos e patológicos e os fatores de risco envolvidos na grande diversidade de ambientes de trabalho.

De tal forma que não seria razoável esperar que o legislador se detivesse sobre tantas informações especializadas para definir de plano as alíquotas da Contribuição ao SAT para as centenas de classes e subclasses de atividades constantes da Classificação Nacional de Atividades Econômicas elaborada pelo IBGE.

Por sua vez, visando a conferir tratamento isonômico aos contribuintes de uma mesma categoria econômica (tratando os desiguais como desiguais), a Lei n. 10.666/03 inseriu no ordenamento a possibilidade de a alíquota da Contribuição ao SAT variar de acordo com avaliações específicas quanto à frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho verificados em cada empresa. Confira-se o artigo 10, pelo qual a alíquota básica da Contribuição ao SAT poderá ficar entre 0,5% (meio por cento) e 6% (seis por cento). É o que estabelece seu artigo 10:

"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".

Trata-se de iniciativa louvável, uma vez que a incidência do SAT viabiliza a cobrança reduzida da Contribuição ao SAT de empresas que, embora desempenhem atividades *a priori* caracterizáveis como de risco elevado, realizem investimentos em segurança do trabalho, treinamento e prevenção, e consigam,



com isso, alcançar baixos índices de acidente em suas dependências. E vice-versa.

Novamente a lei delegou ao regulamento a fixação dos critérios através dos quais a variação da alíquota da Contribuição ao SAT deverá ocorrer.

Com essa finalidade foi editado o Decreto n. 6.042/07 (posteriormente alterado pelo Decreto n. 6.957/09), que inseriu o artigo 202-A ao RPS (Decreto n. 3.048/99), para estabelecer que a variação da alíquota básica do SAT é feita a partir do multiplicador intitulado *Fator Acidentário e Prevenção* ("FAP"), calculado de acordo com a metodologia prevista em resoluções do Conselho Nacional da Previdência Social.

Não há inconstitucionalidade na disciplina da matéria pelo Poder Executivo, pelas mesmas razões adotadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE n. 343.446/SC e pelas considerações acima tecidas em relação à distribuição das alíquotas de 1 a 3% da Contribuição ao SAT.

Como visto, a Lei n. 10.666/03 previu os graus em que poderá ocorrer a redução ou majoração da alíquota do SAT, a razão dessa variação (desempenho da empresa em relação à atividade econômica) e os fatores que deverão ser considerados (frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho), atendendo satisfatoriamente os ditames do princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da CF).

A complementação dessa disciplina pelo Executivo, através da fixação da metodologia de cálculo do FAP, ocorreu apenas em campo técnico, que o legislador não tem condições de dominar. Diante da complexidade da matéria, não é apenas desejável, mas exigível, que o detalhamento da aplicação da previsão legal fique a cargo de um corpo administrativo dotado de *expertise* e experiência.

Ademais, considero que os Decretos n.ºs 6.042/07 e 6.957/09 não extrapolaram os limites traçados na legislação, mas, tão-somente, deram-lhe fiel cumprimento e concretude.

Note-se que, além desta Corte, os Tribunais Regionais Federais da 1ª, 3ª e 4ª Regiões também vem concluindo pela constitucionalidade e legalidade do FAP, conforme se vê, entre outros, nos seguintes precedentes: TRF1, AG n. 0015528-60.2010.4.01.0000/MG, DJ 12/08/11; TRF3, AI n. 400.812, DJ 27/05/10; TRF4, AG n. 105.978, DJE 06/07/2010.

A seu turno, é certo que o § 9º do artigo 195, da CRFB/88, dispõe que as contribuições sociais previstas no inciso I do *caput*, dentre elas a Contribuição ao SAT, poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Porém, o dispositivo mencionado não é taxativo e não limita as hipóteses de variação de alíquota do tributo àquelas nele tratadas. Em razão da aplicação do princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da CRFB/88, a legislação poderá, sim, prever outros critérios de diferenciação do elemento quantitativo das contribuições além dos enunciados na norma constitucional. A propósito, confira-se a lição de Leandro Paulsen sobre a aplicação do princípio da isonomia em matéria tributária, no sentido de que o relevante é examinar se os critérios de diferenciação são aptos a alcançar o resultado pretendido, como ocorre na hipótese: [1](#)



"A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si mesma, não evidencia qualquer vício. (...) O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta".

Por fim, nada obstante se reconheça a nítida intenção do legislador, por meio da criação do FAP, em premiar com cobrança reduzida da Contribuição ao SAT aquelas empresas que demonstrem maior preocupação com a saúde e integridade de seus trabalhadores e, em contrapartida, majorar a parcela de contribuição daquelas que possuam índices de acidentes acima do percentual médio da atividade econômica, entendo não haver ofensa ao artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN - Lei n. 5.172/66).

Isso porque a incidência do FAP não traduz "*sanção de ato ilícito*", conforme proíbe o mencionado dispositivo. Até porque o acidente de trabalho não resulta necessariamente de ato ilícito. Pode acontecer de o empregador ter adotado todas as medidas previstas em lei em termos de medicina e segurança do trabalho e, todavia, ocorrerem acidentes em suas empresas. A possibilidade de diminuição ou aumento de alíquota do tributo como forma de estímulo (ou desestímulo) a um comportamento do contribuinte denota somente o caráter de extrafiscalidade do tributo, o que em nada afeta a sua vertente fiscal (arrecadatória) e é plenamente compatível com o sistema tributário.

Ante o exposto, **nego provimento ao agravo retido e à apelação.**

É como voto.

CARLOS GUILHERME FRANCOVICH LUGONES

Juiz Federal Convocado

Relator