XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta, Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-095-4 7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer,sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama,na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrarosamente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentado e os defendido nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO, PENSAMENTO COMPLEXO E VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE

ACCIDENT FACTOR PREVENTION, COMPLEX THINKING AND VULNERABILITY OF TAXPAYER

Rafael Carmezim Nassif
Carlos Eduardo Pereira Dutra

Resumo

O pensamento complexo, ainda pouco aplicado no Direito, especialmente no Direito Tributário, é capaz de auxiliar na evolução dos estudos fiscais, que já há muito tempo limitam-se unicamente à análise da regra-matriz de incidência, em um formalismo exagerado que já atingiu seu ápice. Atualmente, especialmente após a Constituição de 1988, é preciso compreender as diversas relações existentes entre direito, economia e outras áreas. Nesse artigo pretende-se demonstrar que o estudo do Fator Acidentário de Prevenção, especialmente das suas motivações, a partir de pensamento complexo, poderia levar o próprio Poder Judiciário a se posicionar de modo diverso do que tem atualmente se posicionado, reduzindo a vulnerabilidade do contribuinte.

Palavras-chave: Complexidade, Desenvolvimento, Extrafiscalidade, Tributação, Vulnerabilidade

Abstract/Resumen/Résumé

The Complex Thinking, still not applied in law, especially in Tax Law, is able to assist in the development of tax studies, which have long been confined solely to the analysis of rule-incidence matrix, in a exaggerated formalism which reached its apex. Currently, especially after the 1988 Constitution, it is necessary to understand the various relationships between law, economics and other areas. In this article we intend to demonstrate that the study of accident prevention factor, especially their motivations, could be decided in a different way if judges and the attorneys apply the complex thinking, reducing the vulnerability of taxpayer.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Complexity, Development, Non fiscal purpose, Taxation, Vulnerability

Introdução

A abundância de leis tributárias e a frequência com que são alteradas talvez tenha sido uma das razões pela qual o Direito Tributário limitou-se há, nos últimos anos, estudar a norma sem se preocupar com os efeitos que dela decorrem. Por isso já há muito tempo aqueles que se dedicam ao estudo do direito tributário se baseiam em modelos de construção de norma jurídica, assim entendida como o resultado da atuação do intérprete em face dos textos de direito positivo. (CARVALHO, 2009, p. 8), (FOLLONI, 2013, p. 337).

Esse método de abordagem levou o Poder Judiciário a se manifestar constantemente sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade dos mais diversos tributos, resguardando ora os interesses do fisco, ora os interesses do contribuinte, mas sempre em observância a esse método padrão de abordagem.

Com isso o Supremo Tribunal Federal entendeu, por exemplo, que folha de salários representa apenas aquilo que pago aos segurados empregados, declarando no Recurso Extraordinário 166.772 a inconstitucionalidade da tributação das verbas pagas aos autônomos, tendo o mesmo ocorrido, em relação ao PIS e a COFINS no que se refere ao conceito de receita bruta e faturamento (Recurso Extraordinário 346.084), sendo necessária a edição de uma Emenda Constitucional, no ano de 1998, para permitir a incidência dos tributos em questão sobre uma base de cálculo majorada, tudo em respeito ao princípio da legalidade que, no direito tributário, ganhou extrema importância, sendo nominado pela doutrina como estrita legalidade (CARVALHO, 2009, p. 174).

Além desses existem diversos outros casos nos quais as discussões tributárias se limitaram a analisar a adequação das leis instituidoras e seus decretos regulamentadores aos princípios constitucionais tributários, valendo-se, tanto o judiciário quanto a doutrina, quase sempre, do que se costumou chamar de regra-matriz de incidência (ATALIBA, 2005, p. 74).[1]

[1] Geraldo Ataliba, por exemplo, adota a expressão hipótese de incidência afirmando que "na h.i se prevê que o sujeito passivo será uma pessoa (física ou jurídica) que deve ter tais ou quais qualidades; que o fato contemplado deve ter tais ou quais características e que a base imponível é este ou aquele aspecto dimensível desse fato etc." (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Ed. 5ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 74). Em que pese existirem variações quanto a denominação ganhou força na doutrina tributária brasileira a expressão regra-matriz de incidência, nominado por Paulo de Barros como "(...) arquétipo da norma jurídica" ou, ainda, como "(...) núcleo lógico estrutural da norma-padrão de incidência tributária". (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 263-264)

Atualmente o Supremo Tribunal Federal está prestes a analisar a constitucionalidade do chamado Fator Acidentário de Prevenção – FAP[2], instituído pelo art. 10 da Lei 10.666, de 08 de maio de 2003, que se resume em um fator multiplicativo que tende a duplicar ou reduzir pela metade a alíquota da contribuição aos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT (inciso II do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991) a depender de um complexo cálculo levado a efeito, atualmente, pela Resolução do Conselho Nacional de Previdência Social – CNPS n. 1.316 de 31 de maio de 2010.

O presente artigo objetiva, a partir do caso concreto em questão, verificar como o pensamento complexo pode contribuir para a evolução dos estudos em direito tributário, bem como a contribuição do reducionismo para a vulnerabilidade do contribuinte.

1 O Pensamento Complexo

Assim como sugere Mariotti (2010) em sua obra sobre a aplicação da complexidade à Liderança, à Aprendizagem e ao Desenvolvimento Sustentável, é preciso seja modificado o atual modelo mental utilizado para pensar o mundo. Referido autor, com base em um exemplo por ele vivenciado, faz referência ao que o físico David Bohm chamava de "*doença do pensamento*", ou seja, a dificuldade que as pessoas possuem para fazer conexões, para pensar além do óbvio, para deixar de confundir "*complexidade com complicação"* ou *"simplicidade com simplificação*" (MARIOTTI, 2010, p. 2).

Não apenas para Mariotti (2010), mas também para outros que se dedicam ao estudo do pensamento complexo, Descartes foi um dos grandes responsáveis para a fixação da ideia de pensamento linear que "*propôs que o conhecimento pode ser melhorado pela divisão do objeto a ser estudado seguida do exame das partes separadas*" (MARIOTTI, 2010, p. 6).

Esse pensamento reducionista se irradiou por praticamente todo o globo e, apesar de ter conquistado diversos avanços, atingiu um ponto no qual se tornou impossível realizar mais reduções do que as que já existiam, por isso Morin (1991) afirma que nesse caminho chega-se a chamada inteligência cega que "*(...) destrói os conjuntos e as totalidades, isola todos os objectos à sua volta*" (MORIN, 1991, p. 6) e que leva os problemas humanos a um obscurantismo científico que além de produzir cientistas de um único conhecimento, acaba por monopolizar a ciência.

[2] Pende de julgamento, no STF, o RE 684.261 (Tema 554), escolhido para ser julgado sob o rito da repercussão geral, bem como o RE 677.725.

Morin (1991) afirma que o propósito dele "*(...) não é enumerar aqui os ´mandamentos´ do pensamento complexo(...)*", mas sim, "*(...) sensibilizar para as enormes carências do nosso pensamento e fazer compreender que um pensamento multilador conduz necessariamente a ações multiladoras*" (MORIN, 1991, p. 19).

Dado esse distanciamento da ciência em relação ao pensamento complexo afirma que "*estamos ainda cegos perante o problema da complexidade*" (MORIN, 1991, p. 20) e arremata afirmando que "*apenas o pensamento complexo nos permitirá civilizar o nosso conhecimento*" (MORIN, 1991, p. 20).

Vasconcellos (1997) assevera que a complexidade "*(...) não vem nos fornecer uma nova metodologia, mas constitui antes um desafio que nos incita a desenvolver novas formas de pensar e agir*" (VASCONCELLOS, 1997, p. 101).

A complexidade é, portanto, um novo modo de pensar, que incita o estudioso a verificar as relações e conexões das partes com o objeto, a ver o todo e não isoladamente apenas um elemento, por isso pensar complexo em direito é não se limitar unicamente ao direito, mas sim aos impactos econômicos, sociais e ambientais que podem resultar a partir da aplicação de uma norma jurídica.

Nessa linha é que versa, por exemplo, a Análise Econômica do Direito (AED), disciplina que visa estudar os efeitos econômicos e sociais a partir do estabelecimento de instituições formais e informais[3] de uma determinada sociedade. A AED detém substancial influência sobre o cenário jurídico em alguns países europeus e nos Estados Unidos da América, em especial nas Universidades de Chicago e Yale. No Brasil, todavia, os estudos concernentes à referida matéria são bastante incipientes.

À vista do conceito acima mencionado no que se infere à complexidade, pode-se perceber que o objetivo da AED na esfera jurídica corrobora harmonicamente o seu desígnio, já que busca avaliar de maneira holística os resultados advindos da instauração de uma norma, isto é, desde o comportamento humano perante a um dado regramento até a extensão das decisões prolatadas pelo judiciário.

Dentro desse contexto de complexidade, Ivo Gico Junior (2010) define a AED como:

> (...) aplicação do instrumental analítico empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender,

[3] Para Douglass North, as instituições informais se referem às crenças, costumes e convenções de determinada sociedade, as quais se perpetuam ao longo das gerações por meio da cultura. Já as instituições formais são as legislações positivadas, isto é, produtos da concretização das instituições informais. Ver: NORTH, Douglass C. Economic performance through time. Revista de Direito Administrativo (RDA), v. 255, Rio de Janeiro: Setembro/dezembro de 2010.

> explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico. Em outras palavras, a AED é a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito. (GICO JUNIOR, 2010, p. 17)

Tal disciplina leva em consideração alguns predicados, quais sejam: à maximização racional das relações intersubjetivas, até mesmo naquelas relações em que o caráter econômico se apresenta de modo oculto; a eficiência das decisões tomadas; a escassez de recursos; o equilíbrio entre interesses simultâneos; e os incentivos decorrentes da interação entre a maximização dos benefícios e o seu respectivo custo (SALAMA, 2008, p. 05).

Nota-se, portanto, que a AED detém como primordial incumbência clarificar a efetiva função do direito, buscando prover eficiência[4] às relações sociais, propiciando uma interação do direito com as demais ciências sociais, sempre a partir de uma análise holística da realidade, isto é, levando em conta todo o complexo (BITTENCOURT, 2011, p. 35).

Nos próximos tópicos será apresentada a discussão em torno da inconstitucionalidade do chamado Fator Acidentário de Prevenção – FAP, mais precisamente os argumentos pela inconstitucionalidade e o atual entendimento do Poder Judiciário para, posteriormente, ser apresentada uma proposta de aplicação do pensamento complexo ao caso apresentado, tudo em prol da redução da vulnerabilidade dos contribuintes.

Contudo, antes mesmo de abordar a inconstitucionalidade do FAP, é necessário abordarmos o posicionamento reducionista comumente adotado pelo Poder Judiciário, bem como os elementos caracterizadores da limitação racional do julgador.

2 O posicionamento reducionista do Judiciário, os limites da racionalidade e a vulnerabilidade do contribuinte

James Marins em obra dedicada a defesa e vulnerabilidade do contribuinte afirma que:

> A concepção reducionista estreitou o Direito Tributário à disciplina jurídica da competência arrecadatória do Estado, isolando-o deliberadamente do Direito Financeiro que já então figurava como mero apêndice do Direito Administrativo. A redução epistêmica do fenômeno "tributação" de modo a atribuir artificialmente ao Direito Tributário apenas a parcela "arrecadação" afastou de seu conteúdo a possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da *causa impositionis*, tolhendo a possibilidade de que esta disciplina jurídica viesse a criar liames

[4] A eficiência, segundo a AED, refere-se à utilização de recursos. É fazer o melhor com a menor quantidade de recursos disponíveis, reduzindo o desperdício e buscando beneficiar os indivíduos de uma sociedade. Ver BITTENCOURT, Mauricio Vaz Lobo. Princípio da eficiência. *In:* RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (Coord.). O que é análise econômica do direito: uma introdução. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 27-37.

> condicionantes entre arrecadação e aplicação do produto arrecadado. (MARINS, 2009, p. 21.)

O Poder Judiciário, já há algum tempo, persiste julgando determinados institutos tributários pautados em métodos de abordagem totalmente cartesianos. Isto se dá em razão de um apego extremamente formalista por parte do julgador face a uma suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de um dado instituto tributário, o que acaba por criar uma barreira no que se refere aos seus efetivos efeitos, ou melhor, a sua função.

Logo, à vista da postura reducionista adotada pelos julgadores, faz-se urgente e imperiosa aplicação de uma análise complexa na esfera do Poder Judiciário, momento em que a Análise Econômica do Direito pode auxiliar por meio de seus instrumentais analíticos, em especial o postulado econômico da racionalidade do sujeito e as suas limitações.

Nessa linha, Mauricio Vaz Lobo Bittencourt (2011, p. 29) adverte que a racionalidade do agente pode ser:

> (...) um pressuposto tido como pessimista quando aplicada às pessoas que supostamente agem segundo os interesses de terceiros, como juízes ou legisladores. A sua racionalidade pode consistir em sacrificar racionalmente os interesses que supostamente servem, como a justiça e o bem público, em favor de seus próprios interesses privados.

Marcia Carla Pereira Ribeiro (2011, p. 63-69), ao delinear sobre a racionalidade do agente, assinala que a perfeição do sistema teórico econômico pode ser rompida por uma série de fatores, desde as paixões e os ideais, os quais se sobrepujam a pura racionalidade.

Huáscar Fialho Pessali (2011, p. 80) traz o seguinte conceito acerca da racionalidade limitada:

> A racionalidade limitada caracteriza tanto nosso intuito de calcular custos e benefícios de cada ação ou decisão, quanto nossa incapacidade de contemplar todas as conjecturas e possibilidades, ainda mais sob a exiguidade do tempo que caracteriza a maioria dos processos decisórios.

Fatalmente o Poder Judiciário clama por uma visão mais holística das decisões prolatadas, mormente em relação ao mero exercício de se reconhecer ou não a inconstitucionalidade ou legalidade de certos tributos, mesmo porque estes apresentam funções que transcendem o aspecto puramente formal de sua edição, como é o caso da extrafiscalidade da norma tributária.

Em que pese o apurado conhecimento técnico material/processual de muitos julgadores, estes não se atinam ao contexto social e econômico muitas vezes protagonizados pela

característica indutora de uma norma tributaria. Assim, constata-se a racionalidade limitada do julgador no momento em que o comando decisório é exarado visando maximizar tão somente uma das partes integrante do sistema, nem que para tanto repercuta em prejuízos para toda a sociedade.

Vale ressaltar que o ideário da complexidade das ações suplanta a ótica da própria Análise Econômica do Direito, pois, como visto acima, é tida como fator primordial de estudos científicos, independentemente da disciplina a ser desenvolvida.

Não se pode esquecer que a aplicação literal reducionista das normas jurídicas aos mais diversos litígios ostenta um exercício puramente mecanicista, completamente inconcebível pela própria academia jurídica, a qual nos impõe, desde o início de nossa formação, o mister da reflexão, da flexibilização e da retórica por meio de basilares princípios.

Por óbvio que referida reflexão demanda um viés complexo, devendo conceber toda e qualquer espécie de externalidade, e não do modo estanque com que os aplicadores do direito vêm exercendo seus papeis. Ora, não são raras as decisões que impactam negativamente a sociedade, isto é, em total contrassenso ao escopo do próprio ordenamento jurídico.

Dessa forma, nitidamente o Poder Judiciário está fadado, pelo menos em grande parte, ao paradoxo de cometer injustiças, eis que se limita apenas em avaliar aspectos estritamente formais de determinado instituto, ignorando, muitas vezes, os potenciais efeitos positivos de âmbito social, econômico, cultural e ambiental, provenientes de sua adoção e observância.

Portanto, enquanto permanecer referido panorama, tem-se como urgente a necessidade da aplicação interdisciplinar proposta pela ideia da complexidade no que tange as decisões exaradas, porquanto se mostra como melhor alternativa com intento de resgatar o cumprimento da justiça.

Cabe mencionar ainda que o pensamento reducionista leva a figura de um Estado arrecadatório e contribui fortemente para a vulnerabilidade do contribuinte uma vez que como bem lembra James Marins (2009, p. 24) “(...) o Estado-credor é a um só tempo o criador da lei tributária obrigacional, aplicador desta mesma lei e julgador dos litígios que decorram de sua aplicação”, podendo a vulnerabilidade, nesse contexto, ser conceituada como “a condição factual de susceptibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária” (MARINS, 2009, p. 25).

3 A suposta inconstitucionalidade do art. 10 da Lei 10.666/03

No ano de 2002, mais precisamente no dia 12 de dezembro, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 83 estabelecendo que a contribuição sobre os Riscos Ambientais do Trabalho, prevista ainda hoje no inciso II do art. 22 da Lei 8.212/91, passaria a ter sua alíquota reduzida pela metade ou majorada ao dobro, conforme índices calculados segundo o Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS, assim como se observa a partir da leitura do art. 10 da Lei 10.666/03, resultante da conversão em lei da Medida Provisória em questão:

> Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinqüenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de freqüência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

O Decreto Regulamentador da Previdência Social, Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, apenas esclareceu alguns pontos relacionados à implementação do FAP, mais precisamente em relação aos elementos que compõem cada um dos índices[5], bem como o procedimento de contestação caso o contribuinte discorde de algum dos cálculos, que permanecem sendo delegados ao Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS.

Este último órgão – CNPS – por sua vez, editou diversas Resoluções para implementar a metodologia de cálculo, sendo que atualmente a Resolução que explicita o cálculo dos índices que podem levar a duplicar a alíquota do RAT é a de número 1.316, de 31 de maio de 2010.

Diante deste cenário fático, boa parte dos contribuintes ajuizaram ações em face da União, requerendo ao Poder Judiciário fosse reconhecida a inconstitucionalidade do FAP, alegando, basicamente, que tal instituto é inconstitucional, uma vez que como da sua aplicação pode resultar uma majoração de tributo, deveria estar expressamente previsto em lei que a alíquota do RAT poderá variar de 0,5% a 6% a depender agora não apenas do grau de risco da atividade, mas também do Fator Acidentário de Prevenção e dos índices que o compõem.

Nesse sentido manifesta-se Velloso (2010) que afirma:

---

[5] Para o índice de frequência, por exemplo, leva-se em consideração "(...) 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". Já em relação ao índice de gravidade leva-se em consideração "*(...) 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*". Por fim, em relação ao índice de custo, leva-se em consideração "(...)os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social".

> Resta evidente que o FAP, estipulado por atos infralegais, é *elemento integrante da regra-matriz de incidência* e, mais especificamente, do consequente da norma impositiva, haja vista se conjugar a alíquota para estabelecer o *quantum* do tributo a ser recolhido aos cofres públicos.
> (...)
> Na 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 absoluta de lei, manifestações precípuas do princípio da estrita legalidade tributária, consagrado de forma expressa no art. 150, I, da Constituição da República. (VELOSSO, 2010, p. 7-19)

Na mesma linha se manifesta Masina:

> Em conclusão, tem-se que:
> (...)
> - o princípio da legalidade estrita (tipicidade fechada), previsto no art. 150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil, impede que o Poder Executivo crie enunciados normativos a respeito de qualquer dos aspectos ou critérios das normas de imposição tributária (regra-matriz de incidência tributária)
> (...)
> - frente a todo o acima exposto, o aumento de alíquotas do RAT por decretos do Poder Executivo, forte na delegação outorgada pelo art. 10 da Leio n. 10.666/03, é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade estrita (tipicidade fechada) previsto no art. 150, I, da CRFB, sem que daí decorra qualquer contrariedade ao entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal. (MASINA, 2010, p. 85-94).

Percebe-se que todos os autores acima citados se manifestam pela inconstitucionalidade do FAP sob o argumento de que há ofensa ao princípio da legalidade, por considerar que a alíquota é um dos elementos da regra-matriz de incidência e que, portanto, não estando ela prevista em lei, inconstitucional será a aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

Existem ainda outros argumentos pela inconstitucionalidade do FAP, tais como ofensa a isonomia, irretroatividade, não-confisco, sigilo fiscal, dentre outros, todos muito bem expostos na obra de Follman e Vianna (2010).

Ocorre que o Poder Judiciário não vem se mostrando adepto ao entendimento dos contribuintes, pois considera que inexiste ofensa ao principio da legalidade uma vez que entende estarem presentes todos os elementos da regra-matriz de incidência, conforme se observa a partir da leitura da seguinte ementa:

> (...) 3. No artigo 22, II, da Lei no. 8.212/91 estão definidos a base de cálculo, as alíquotas aplicáveis e o sujeito passivo da relação tributária, respeitando, desse modo, o princípio constitucional da estrita legalidade. 4. Os decretos regulamentadores não definiram outros elementos, além daqueles já previstos na lei de regência. Em realidade traduzem o exercício do legítimo poder regulamentar, inscrito no art. 84, IV, da Constituição Federal, assegurando o fiel cumprimento da norma tributária. Esses decretos, de forma legítima, apenas disciplinaram o enquadramento da empresa na hipótese de incidência prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91, para produzir seus regulares efeitos. 5. O artigo 153, §1º, da Constituição trata de hipótese excepcional,

> autorizada pela Carta magna, na qual Decreto do Executivo pode ter participação na composição da regra-matriz de incidência tributária. (...)
> (TRF2, Agravo de Instrumento 201202010169372, julgamento unânime, Desembargador Relator Luiz Antonio Soares, Quarta Turma, Publicado em 17 de outubro de 2013)[6]-[7]

Percebe-se tanto no posicionamento do Judiciário quanto no posicionamento dos contribuintes pouca preocupação quanto à efetiva eficácia do Fator Acidentário de Prevenção[8], salvo raras exceções, não se discute no Judiciário os efeitos benéficos ou maléficos de sua aplicação, mas sim apenas, única e exclusivamente a sua constitucionalidade por inobservância dos princípios constitucionais, o que pode estar ligado a chamada vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte:

> A complexidade dos modelos tributários contemporâneos associada à frequência de suas alterações normativas produz elevado grau de susceptibilidade para o contribuinte. A dificuldade de compreensão quanto ao alcance do poder exatorial e a absoluta falta de preparo para apreender as sutilezas legais da relação fiscal expõem o cidadão ao risco de graves equívocos. É inegável que a grande maioria dos contribuintes sofre severas consequências pela sua incapacidade para penetrar no cipoal normativo. São numerosas as incertezas contidos em termos técnicos, impossíveis de serem assimilados por não especialistas – e muitas vezes incompreensíveis até por técnicos experientes. (MARINS, 2009, p. 40).

Cabe informar desde já que não é objetivo do presente artigo tomar partido pela tese A ou B, mas sim expor a discussão para identificar em que condições atua o pensamento reducionista e de que modo o pensamento complexo pode levar o intérprete a concluir pela

---

[6] Também no sentido de reconhecer a constitucionalidade do FAP por observância ao princípio da legalidade, os seguintes precedentes: (TRF1, Apelação Cível, Relator Desembargador Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, DJ-e de 18 de janeiro de 2013); (TRF2, Apelação Cível 201150010110210, julgamento unânime, Relatora Desembargadora Geraldine Pinto Vital de Castro, Terceira Turma, DJ-e de 14 de maio de 2014); (TRF3, Apelação Cível 00015209720104036119, julgamento unânime, Relator Desembargador Antonio Cedenho, Quinta Turma, Publicado em 22 de janeiro de 2014); (TRF3, Apelação Cível 00174992520114036100, Relator Desembargadora Louise Filgueiras, Quinta Turma, Publicado em no DJ-e em 25 de julho de 2013); (TRF4, Apelação Cível 200571000186031, julgamento unânime, Relatora Vânia Hack de Almeida, Segunda Turma, Publicado em 24 de fevereiro de 2010); (TRF5, Apelação Cível 00038004020104058300, julgamento unânime, Relator Desembargador Rubens de Mendonça Canuto, publicado em 08 de novembro de 2013.); (TRF5, Apelação Cível 00021085320124058100, julgamento unânime, Relator Desembargador Francisco Cavalcanti, Primeira Turma, publicado em 20 de junho de 2013).

[7] Cabe mencionar que existe uma arguição de inconstitucionalidade no TRF da 1ª Região, do ano de 2012, pela inconstitucionalidade, por ofensa ao art. 150, I, da CRFB/88: (TRF1, Arguição de Inconstitucionalidade 0013912-17.2010.4.01.3600/MT, Relatora Desembargadora Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ-e de 16 de maio de 2012)

[8] Cabe ressalvar a existência de posicionamentos atentos à essa questão como do Juiz Federal Oscar Valente Cardoso que afirma: "Logo, mais adequado seria denominá-lo de fator acidentário de repressão, pois não traz qualquer estímulo à prevenção, mas apenas reprime as empresas que, comparativamente com outras da mesma subclasse, não obteve os mesmos resultados em relação aos acidentes e doenças do trabalho, não tendo relevância as causas e as ações adotadas para prevenir esses fatores. " (CARDOSO, Oscar Valente. FAP: Fator Acidentário de Prevenção ou de Repressão? In Revista Dialética de Direito Tributário n. 184, pp. 86-102.)

constitucionalidade ou inconstitucionalidade do instituto em discussão, não limitando a discussão unicamente na análise da norma jurídica.

4 Uma proposta

Conforme exposto no tópico anterior, a discussão acerca do FAP gira em torno quase que exclusivamente de sua inconstitucionalidade. Existem poucas manifestações no judiciário atinentes aos efeitos decorrentes da implementação do FAP.

O pensamento reducionista atua de forma tão intensa que impede os contribuintes e os julgadores de analisarem se o FAP de fato cumpre a função para o qual foi criado. Ora, parece evidente que o FAP surgiu com o objetivo de estimular os empresários a investir em "prevenção e melhoria das condições do ambiente de trabalho", conforme fica claro quando da leitura da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 83, de 12 de dezembro de 2002, posteriormente convertida na Lei 10.666, de 08 de maio de 2003.

> 31. No art 10, faz-se proposta de flexibilização de alíquotas de contribuição em razão dos desempenhos das empresas na prevenção dos acidentes de trabalho. A preocupação com a saúde e segurança dos trabalhadores constitui-se em um dos temas de mais elevado poder aglutinador. Mesmo reconhecendo que a necessidade de proteger o trabalhador que trabalha em ambiente ou serviço perigoso, insalubre ou penoso é da empresa que assume o risco da atividade econômica e deve responsabilizar-se pelas consequências das enfermidades contraídas e acidentes do trabalho sofridos pelos empregados, na prática que as suporta é o Governo, por meio do Ministério da Saúde em relação às despesas médicas e hospitalares e do INSS em relação às incapacidades laborativas, temporárias ou permanentes e às mortes.
> 32. A proposta visa introduzir mecanismos que estimulem os empresários a investirem em prevenção e melhoria das condições do ambiente de trabalho, mediante a redução, em até 50%, ou acréscimo, em até 100%, da alíquota de contribuição destinada ao financiamento das aposentadorias especiais ou dos benefícios concedidos em razão de acidentes ou de doenças ocupacionais, conforme a sua posição da empresa na classificação geral apurada em conformidade com os índices de frequência, gravidade e custo das ocorrências de acidentes, medidas segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS. A participação do CNPS na validação desta metodologia é de fundamental importância devido ao caráter quadripartite (governo, aposentados, trabalhadores e empregadores) da sua composição.

Ainda que sobre algum contribuinte recaia a ideia de discutir a legalidade do FAP por não cumprir com o objetivo para o qual foi criado, mais uma vez o pensamento reducionista irá atuar desta vez guiando a decisão do Judiciário pela improcedência do pedido por considerar que, diante da delegação legislativa contida no art. 10 da Lei 10.666/03, está livre o Poder Executivo para definir os critérios do cálculo, sem preocupação com os fundamentos pelos quais o FAP foi criado como, aliás, parece ter sido entendimento do Tribunal Regional Federal

da 1ª Região que considerou: "*A prerrogativa de o Poder Executivo adotar metodologia de cálculo para a aplicação de alíquotas diferenciadas do RAT (dentro do limite legal) corresponde à dinâmica da realidade fática inerente à complexidade da aferição dos critérios constantes da lei.*"[9]

Sem desconsiderar que todo tributo deve sim observar os princípios constitucionais, o que se propõe ao pensar complexo no presente caso é constatar que a efetiva comprovação da constitucionalidade do FAP, para o pensamento complexo, não está em verificar se a alíquota está ou não prevista em lei, mas se aquela empresa que reduziu o número de acidentes de trabalho está efetivamente sendo beneficiada pela redução da carga tributária, ou se a empresa que passou a recolher um valor menor a título de contribuição previdenciária de fato implementou políticas de prevenção a acidentes de trabalho.

Já há algum tempo o jurista pernambucano Borges (2013) afirmou que "*(...) a dogmática do Direito Tributário, nos estágios mais recentes de seu processo evolutivo, atingiu uma saturação ou, o que é uma consequência superveniente, um ponto de mutação*" (BORGES, 2013, p. 106-121) e fundamenta seu posicionamento na inexistência de preocupação por boa parte da doutrina tributária brasileira com o aspecto pragmático do direito tributário, concluindo que:

> Quando levada em conta a pragmática percebe-se que, a dogmática redutora perde razão de ser, pois, se o intérprete/aplicador diz o que é o Direito posto (e, portanto, o que é a dogmática), a todo instante surpreende-se a emissão de juízos tópicos fundados na finalística do tributo, ou seja, na extrafiscalidade, embora centrada a análise na semântica e sintaxe jurídicas (semicomplexidade). (BORGES, 2013, p. 106-121).

Quando se analisa o Fator Acidentário de Prevenção percebe-se, com certa tranquilidade, que se trata de instituto com fins claramente extrafiscais, podendo, inclusive, ser denominado como "norma tributária indutora", utilizando-se da expressão adotada por Schoueri (2005) que as define como sendo "*(...) um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções: a indutora*". (SCHOUERI, 2005, p. 40).

Sendo norma tributária indutora e que se relaciona, portanto, com outras áreas do conhecimento, como a medicina no que se refere à saúde do trabalhador, por exemplo, cabe ao intérprete indagar se de fato os elementos que elevam o índice de custo, de frequência ou de gravidade, são empiricamente comprovados pela medicina como sendo mais danosos do que outros elementos.

---

[9] Tribunal Regional Federal da 1ª Região, AGA 0025822-74.2010.4.01.0000/BA, DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.249 de 18/03/2011.

Existe, por exemplo, a figura do chamado Nexo Técnico Epidemiológico, por meio do qual a autoridade fiscal poderá reconhecer que determinadas doenças possuem vinculo direto com a atividade exercida pelo empregado e, desse modo, reconhecê-la como sendo doença do trabalho o que, pela formatação de cálculo do FAP, eleva-o a um índice que pode vir a dobrar a alíquota da contribuição ao RAT devida pela empresa. Nesse caso parece ser evidente a necessidade de incursão do intérprete em outra esfera do conhecimento para que possa contestar o cabimento do reconhecimento da doença como sendo decorrente do trabalho unicamente em razão do alegado Nexo Técnico Epidemiológico – NTEP.

Essa análise que se optou por chamar de proposta é o que falta à clássica doutrina tributária que tem se preocupado nos últimos anos com o estudo da norma jurídica tributária, não reconhecendo importância a uma análise pragmática dos institutos relacionados ao direito tributário e a extrafiscalidade, por isso pertinente as palavras de Folloni (2013) que afirma "*outro campo propício para a complexidade em segundo grau é a investigação acerca da finalidade buscada pela edição de normas tributárias. Em outras palavras: sua função.*" (FOLLONI, 2013, p. 390).

Na mesma linha é a manifestação de Schoueri (2005) que ao analisar as normas tributárias indutoras e a extrafiscalidade afirma que essa análise pragmática acabará por exigir que "*(...) o conhecimento dos efeitos da norma tributária sobre o contribuinte. Por tal razão, propõe-se a presente pesquisa a não deixar de lado descobertas efetuadas outras ciências, especialmente as da economia e das finanças públicas*". (SCHOUERI, 2005, p. 04).

Por isso a proposta de aplicação do pensamento complexo ao Fator Acidentário de Prevenção se mostra necessária, uma vez que é por meio desse novo modo de pensar que poderá o intérprete da legislação apreender todos os aspectos do fator multiplicativo em questão e julgar adequadamente se os mecanismos de cálculo adotados pela Resolução CNPS 1316/2010 efetivamente se prestam à "prevenção e melhoria das condições do ambiente de trabalho", como consta da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 83, de 12 de dezembro de 2002, posteriormente convertida na Lei 10.666/2003, mesmo porque, como bem ressalta James Marins:

> O fato que não pode ser recusado é o de que o vínculo material tributário não se esgota tão-somente na norma jurídica, pois obedece a poderosos fatores políticos e econômicos (que, reputados simplisticamente como "pré-jurídicos" e "pós-jurídicos", foram descartados). Queiramos ou não, a norma tributária ingressa no ordenamento profundamente influenciada por esse fato político-legislativo (1ª função do Estado) e, subsequentemente, sua função arrecadatória assume relevo político-econômico. Esses dois campos, veremos infra, tornam vulnerável a relação material do contribuinte em face da Fazenda Pública. (MARINS, 2009, p. 26).

5 Conclusão

Conforme se observa, grande parte dos estudos e análises voltados a identificar a inconstitucionalidade dos tributos se voltam única e exclusivamente ao enquadramento dos elementos da regra-matriz do tributo ao que determinam os princípios da legalidade, capacidade contributiva, anterioridade, dentre outros princípios constitucionais tributários, não existindo uma preocupação com os efeitos e reflexos dos institutos que influenciam na apuração dos tributos, razão pela qual se buscou demonstrar, no presente artigo, ainda que em breves palavras, a importância da aplicação do pensamento complexo aos estudos de direito tributário, o que se mostra premente antes que se crie uma massa de "*especialistas na cabeça de um alfinete*", valendo-se de expressão cunhada por Borges (2013).

Nessa toada, conforme visto acima, o Poder Judiciário, ao persistir numa postura reducionista, está fadado, pelo menos em grande parte, ao paradoxo de cometer injustiças, pois, ao se limitar apenas em verificar aspectos formais, deixa de levar em consideração a efetiva função que engendra cada tributo.

Portanto, tem-se como urgente a necessidade da aplicação interdisciplinar proposta pela ideia da complexidade no que tange às avalições institucionais por parte não só do Judiciário, mas também do contribuinte, já que se mostra como melhor alternativa para justificar a existência e o cumprimento da norma tributária.

É importante, portanto, que a análise do Fator Acidentário de Prevenção não se volte unicamente à constitucionalidade de sua instituição, mas sim quanto aos fins a que se destina, por isso em diversas passagens deste artigo foi destacada a importância da Análise Econômica do Direito como um dos elementos a dar vasão a essa visão interdisciplinar, mesmo porque a AED é considerada pela doutrina como "importante capítulo para os estudos relativos à justiça fiscal sob o ponto de vista político econômico" (MARINS, 2009, p. 32). Necessário que os próprios contribuintes estejam atentos a essa necessidade e passem a postular, nas ações ajuizadas, a aplicação dos preceitos extrafiscais contidos nas leis instituidoras dos tributos ou de fatores multiplicativos como é o caso do Fator Acidentário de Prevenção.

A não adoção dessa visão mais ampla, ou seja, a não superação da visão reducionista irá agravar ainda mais a situação de vulnerabilidade do contribuinte em sua relação com o Fisco Estadual, Federal ou Municipal.

Por fim, como bem lembra Folloni (2013), "*a complexidade não é uma resposta definitiva; antes, é um desafio para o pensamento, um convite para o enfrentamento do problema e não para seu descarte*" (FOLLONI, 2013, p. 340), assim como foi proposto no presente trabalho.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. 5ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. *Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 211, abril/2013.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Fator Acidentário Previdenciário: Reflexões acerca da Legalidade em Matéria Tributár*ia in Revista Dialética de Direito Tributário n. 175. São Paulo: Dialética, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLLMAN, Melissa; VIANNA, Cláudia Salles Vilela. *Fator Acidentário de Prevenção (FAP): inconstitucionalidades, ilegalidades e irregularidades*. Curitiba: Juruá, 2010.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GICO JUNIOR, Ivo T. *Economic analysis of law review*. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. Revista EALR, V. 1, n 1, Jan-Jun, Brasília: 2010. p. 7-33

MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2009.

MARIOTTI, Humberto. *Apresentação; A doença do pensamento*. In: _____. Pensamento complexo: suas aplicações à liderança, à aprendizagem e ao desenvolvimento sustentável. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MASINA, Gustavo. *A Inconstitucionalidade do art. 10 da Lei n. 10.666/03. O Aumento de Alíquotas da Contribuição Prevista no art. 22, II, da Lei n. 8.212/91 por Meio de Decretos. O FAP – Fator Acidentário de Prevenção* in Revista Dialética de Direito Tributário n. 178. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 85-94.

MORIN, Edgar. *A inteligência cega; O esboço e o desígnio complexos*. In: _____. Introdução ao pensamento complexo. Lisboa: Piaget, 1991.

NICHELE, Rafael. *Inconstitucionalidade e Ilegalidades do FAP – Fator Acidentário de Prevenção* in Revista Dialética de Direito Tributário n. 177. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 130-145.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (Coord.). *O que é análise econômica do direito: uma introdução*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SALAMA, Bruno M. *O que é direito e economia?* Caderno de Pesquisa Direito GV, n. 22, São Paulo, 2008.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VASCONCELLOS, Maria José Esteves de. *Distinguindo dimensões no paradigma emergente da ciência contemporânea*. In: _____. Pensamento sistêmico: o novo paradigma da ciência. 6. ed. Campinas-SP: Papirus, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O FAP e o arbitrário reenquadramento das empresas na faixa de risco do SAT/RAT* in Revista Dialética de Direito Tributário n. 180. São Paulo: Dialética, 2010. p. 7-19.