



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
DEPARTAMENTO DE CONSULTORIA
CÂMARA PERMANENTE DE LICITAÇÕES E CONTRATOS

PARECER Nº 11/2014/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU

PROCESSO Nº: 00407.00001636/2014-18

INTERESSADO: PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

ASSUNTO: Temas relativos a licitações e contratos administrativos tratados no âmbito da Câmara Permanente de licitações e contratos administrativos instituída pela Portaria/PGF n.º 98, de 26 de fevereiro de 2013.

EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO – MANUTENÇÃO POR EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL – TEORIA DO FATO DO PRÍNCIPE – EXEGESE DO § 5º DO ART. 65 DA LEI DE LICITAÇÕES – NECESSIDADE DE EXTRAIR O MAIOR SIGNIFICADO DO TEXTO – REGIME PRÓPRIO – NÃO ADOÇÃO DA TEORIA DA IMPREVISÃO NO CASO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (RAT) – LEI 8.212/91, ART. 22, II – LEI 10.666/03 – FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP) – O FATO DE DEPENDER DO CONTRIBUINTE A VARIACÃO DA ALÍQUOTA NÃO ALTERA A NATUREZA TRIBUTÁRIA DA EXAÇÃO – APLICAÇÃO DO § 5º DO ART. 65 DA LEI 8666/93 – NEUTRALIDADE DOS CUSTOS TRIBUTÁRIOS NO EQUILÍBRIO ECONÔMICO E FINANCEIRO – POSSIBILIDADE DE FRUSTRAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO FATOR PREVIDENCIÁRIO DE PREVENÇÃO – REFLEXÕES DE LEGE FERENDA

I. A ideia de equilíbrio significa que em um contrato administrativo os encargos do contratado (indicados nas cláusulas regulamentares) equivalem à retribuição (indicada nas cláusulas econômicas) paga pela Administração Pública. Por isso se fala na existência de uma equação: a equação econômico-financeira.

II. O que difere as modalidades de reajustamento do reequilíbrio é o fato desencadeador do desequilíbrio. O reajustamento em sentido estrito e a repactuação são modalidades adotadas para neutralizar os efeitos da inflação, dentro de um ambiente de normalidade econômica. Já o reequilíbrio se faz quando eventos excepcionais provocam uma alteração em um ou em ambos os lados da equação econômico-financeira

III. O fato do príncipe pode se exteriorizar em lei, regulamento ou qualquer outro ato geral do Poder Público que atinja a execução do contrato, como pode provir da própria Administração contratante ou de outra esfera administrativa competente para a adoção da medida governamental.

IV. O § 5º do art. 65 da Lei 8666/93 possui regime jurídico próprio em relação à alínea *d* do inc. II do mesmo art. 65, na medida em que não consta qualquer necessidade de que o tributo ou encargo legal sejam imprevistos, imprevisíveis, de consequências incalculáveis, decorrentes de álea extraordinária e extracontratual.

V. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP) incide sobre as alíquotas de 1%, 2% e 3%, da contribuição para o custeio do RAT. Tais alíquotas estão previstas no artigo 22, inciso II, da Lei 8.212/91 e são aplicáveis de acordo com o desempenho da empresa em relação às demais empresas do mesmo segmento econômico no que tange aos índices de frequência, gravidade e custo de acidentes e doenças do trabalho, que poderão ser

reduzidas, em até cinquenta por cento, ou aumentadas, em até cem por cento.

VI. O grau de risco acidentário é determinado de acordo com metodologia de cálculo baseada nos registros de acidentes de trabalho para cada atividade econômica descrita no CNAE - Código Nacional de Atividade Econômica, competência que está afeta ao Poder Executivo e decorre de sua função regulatória, e pode, por isso mesmo, alterar o enquadramento de empresas visando estimular investimentos em prevenção de acidentes (art. 22, § 3º da Lei nº 8.212/91).

VII. A circunstância de serem considerados elementos concernentes ao sujeito passivo não modifica a natureza da exação, isto é, não altera a sua natureza jurídica, muito menos a sua forma de constituição que é o lançamento por homologação (homologação do pagamento). O lançamento, não obstante tenha por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador ou a verdade da matéria tributável, não decorre da mera identificação da redução ou da majoração da alíquota, mas, sim, da superveniente ocorrência do próprio fato gerador da obrigação tributária.

VIII. O fato de ser a alíquota do tributo variável de acordo com o melhor ou pior desempenho empresarial do contribuinte não altera a natureza da exação, que continua sendo um ato de império estatal, sujeitando-se perfeitamente à regra de reequilíbrio do § 5º do art. 65 da Lei 8666/93.

IX. Pela sistemática da Lei 8666, não há exceção à revisão do contrato quando houver alteração de carga tributária, pouco importando se o tributo tem natureza extrafiscal.

Sr. Diretor do Departamento de Consultoria,

1. Dando continuidade ao projeto institucionalizado no âmbito da Procuradoria-Geral Federal por intermédio da Portaria 359, de 27 de abril de 2012, que criou Grupo de Trabalho com objetivo de uniformizar questões jurídicas afetas a licitações e contratos, foi constituída a presente Câmara Permanente de Licitações e Contratos (CPLC), através da portaria nº 98, de 26 de fevereiro de 2013, cujo art. 2º estabelece como objetivos:

I - identificar questões jurídicas relevantes que são comuns aos Órgãos de Execução da Procuradoria-Geral Federal, nas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos às autarquias e fundações públicas federais;

II - promover a discussão das questões jurídicas identificadas, buscando solucioná-las e uniformizar o entendimento a ser seguido pelos Órgãos de Execução da Procuradoria-Geral Federal; e

III - submeter à consideração do Diretor do Departamento de Consultoria a conclusão dos trabalhos, para posterior aprovação pelo Procurador-Geral Federal.

2. Dentre os temas que merecem uniformização, foi destacada a questão relativa à alteração da contribuição social do Fundo de Amparo ao Trabalhador, com a necessidade de reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos com dedicação exclusiva de mão de obra.

3. Tal tema ganha ainda maior relevo pelo fato de ter sido recentemente editada a orientação normativa interna da Consultoria Jurídica da União em São Paulo de número 21.

4. A ONI nº 21 da CJU/SP enunciou que não gera o reequilíbrio econômico-financeiro a alteração da alíquota da contribuição social paga pela contratada por força do multiplicador do Fator Acidentário de Prevenção.

5. Cumpre destacar que tal tema nasceu no âmbito do O Grupo de Trabalho-Minutas-PFE/INSS, criado pela Portaria 98, de 27 de março de 2009 e transformado em permanente pela Portaria PFE-GAB/INSS nº 155, de 28 de junho de 2011, na reunião na cidade de Goiânia/GO nos dias 19 a 22 de agosto de 2013..

6. Ficou deliberado na reunião do GT que seria elaborado parecer que enfrentaria essas questões, e que deveria ser o tema submetido à Câmara Permanente de Licitações e Contratos da PGF, para fins de uniformização.

7. Esse é o quadro.

I - EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO - MANUTENÇÃO POR EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL - TEORIA DO FATO DO PRÍNCIPE - EXEGESE DO § 5º DO ART. 65 DA LEI DE LICITAÇÕES - NECESSIDADE DE EXTRAIR O MAIOR SIGNIFICADO DO TEXTO - REGIME PRÓPRIO - NÃO ADOÇÃO DA TEORIA DA IMPREVISÃO NO CASO:

8. Os contratos administrativos são integrados por duas espécies de cláusulas: as regulamentares e as econômicas, conforme precisa lição de Marçal Justen Filho:

O chamado "contrato administrativo" apresenta duas categorias de cláusulas contratuais. Existem aquelas que versam sobre o desempenho das atividades de prossecução do interesse público e são denominadas 'regulamentares' ou 'de serviço'. Além delas, há as cláusulas que asseguram a remuneração do particular e que são ditas "econômicas".¹

9. A ideia de equilíbrio significa que em um contrato administrativo os encargos do contratado (indicados nas cláusulas regulamentares) equivalem à retribuição (indicada nas cláusulas econômicas) paga pela Administração Pública. Por isso se fala na existência de uma equação: a equação econômico-financeira.

10. É de fundamental relevância registrar que a referida equação econômico-financeira tem expressa previsão e proteção constitucional. Confira-se o texto do inciso XXI do artigo 37 da Constituição da República:

¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos. 9ª edição. São Paulo. Dialética, 2002. P. 478.

Art. 37 A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XXI. ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (g.n)

11. Dessa forma, o momento em que se cristaliza essa equação é a data da apresentação da proposta, desde que, evidentemente, seja ela escolhida pela Administração e firmado o respectivo contrato.

12. Sobre o instituto do equilíbrio econômico financeiro, preciso é o magistério de Hely Lopes Meirelles, no sentido de que "[o] equilíbrio econômico-financeiro é a relação que as partes estabelecem inicialmente no contrato administrativo, entre os encargos do particular e a retribuição devida pela entidade ou órgão contratante, para a justa remuneração do seu objeto"².

13. Cumpre destacar que o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo não beneficia somente o contratado. Não apenas a elevação, mas também a diminuição dos encargos, justifica o aumento ou a redução da retribuição paga pela Administração contratante. E mais importante ainda, é a consideração de que

[a] tutela ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos destina-se a beneficiar precipuamente a própria Administração. Se os particulares tivessem de arcar com as consequências de todos os eventos danosos possíveis, teriam de formular propostas mais onerosas. A Administração arcaria com os custos correspondentes a eventos meramente possíveis – mesmo quando inoportunos, o particular seria remunerado por seus efeitos meramente potenciais. É muito mais vantajoso convidar os interessados a formular a menor proposta possível: aquela que poderá ser executada se não se verificar qualquer evento prejudicial ou oneroso posterior. Concomitantemente, assegura-se ao particular que, se vier a ocorrer o infortúnio, o acréscimo de encargos será arcado pela Administração. Em vez de arcar sempre com o custo de eventos meramente potenciais, a Administração apenas responderá por eles se e quando efetivamente ocorrerem.³

14. Ocorre o desequilíbrio quando há qualquer alteração que afete a equação econômico-financeira. Sob este prisma, o entendimento de que sejam encargos do contratado é amplo: abrange a prestação, o prazo e o local de sua execução, os tributos incidentes e qualquer outro elemento que tenha interferência direta.

² MEIRELLES, Hely Lopes. Estudos e Pareceres de Direito Público. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1991. v. 11. Pp. 120/1

³ JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit. Pp. 499/500.

15. Utilizando a classificação adotada pelo Tribunal de Contas da União⁴, entende-se por reajustamento de preços em sentido amplo, decorrente de álea ordinária, quando se exigem previsão contratual ou editalícia e interregno mínimo de um ano, da proposta ou do orçamento a que se referir a proposta ou da data do último reajustamento. Tal instituto pode ser dividido em (i) reajustamento de preços em sentido estrito, quando se vincula a um índice específico ou setorial e, (ii) repactuação contratual, adotado para contratos que tenham por objeto a prestação de serviços executados de forma contínua⁵; nesse caso faz-se necessária a demonstração analítica da variação dos componentes dos custos do contrato. Já o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, é decorrente de álea extraordinária e extracontratual.

16. O Tribunal de Contas da União⁶, com base na doutrina de Maria Helena Diniz, sustenta que a álea ordinária, também denominada empresarial, consiste no “risco relativo à possível ocorrência de um evento futuro desfavorável, mas previsível ou suportável, por ser usual no negócio efetivado”. Exatamente por ser previsível ou suportável é considerado risco inerente ao negócio, não merecendo nenhum pedido de alteração contratual, pois cabe ao empresário adotar medidas para gerenciar eventuais atividades deficitárias. Contudo, nada impede que a lei ou o contrato contemple a possibilidade de recomposição dessas ocorrências. No caso de estar prevista, a efetivação do reajuste será mera execução de condição pactuada, e não alteração.

17. Já a álea extraordinária, segundo o TCU⁷, pode ser entendida como o “risco futuro imprevisível que, pela sua extemporaneidade, impossibilidade de previsão e onerosidade excessiva a um dos contratantes, desafie todos os cálculos feitos no instante da celebração contratual”, por essa razão autoriza a revisão contratual, judicial ou administrativa, a fim de restaurar o seu equilíbrio original.

18. Percebe-se que o que difere as modalidades de reajustamento do reequilíbrio é o fato desencadeador do desequilíbrio. O reajustamento em sentido estrito e a repactuação são modalidades adotadas para neutralizar os efeitos da inflação, dentro de um ambiente de normalidade econômica. Já o reequilíbrio se faz quando eventos excepcionais provocam uma alteração em um ou em ambos os lados da equação econômico-financeira.

19. Especificamente para o reequilíbrio econômico-financeiro, o regime jurídico

⁴ TCU. ACÓRDÃO Nº 1.563/2004. Relator Augusto Sherman Cavalcanti. . Data da Sessão: 6/10/2004.

⁵ A Instrução Normativa/SLTI/MP nº 2/2008, alterada pela Instrução Normativa/SLTI/MP nº 03/2009, em seu art. 37, estabelece que repactuação se aplica somente aos contratos de serviços com dedicação exclusiva de mão de obra.

⁶ TCU. Idem.

⁷ TCU. Idem.

está traçado na Lei 8.666/93 nos seguintes termos:

Art. 65. Os contratos regidos por esta lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

(...)

II – por acordo das partes:

(...)

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da Administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual.

20. A interpretação do mencionado dispositivo restou consagrada no âmbito do Tribunal de Contas da União que, em sede de consulta, fixou o seguinte entendimento a respeito do mencionado dispositivo, conforme consta do voto do eminente relator:

5. Assento esse meu entendimento no disposto na Lei 8.666/93. Naquele normativo, a questão do reequilíbrio econômico-financeiro é disciplinada no art. 65, inciso II, alínea d, que estabelece como condição para aplicação desse mecanismo a ocorrência de alguma das seguintes hipóteses:

a) fatos imprevisíveis;

b) fatos previsíveis, porém de consequências incalculáveis;

c) fatos retardadores ou impeditivos da execução do ajustado;

d) caso de força maior;

e) caso fortuito;

f) fato do príncipe; e

g) álea econômica extraordinária.⁸

21. No que interessa à presente manifestação, cumpre assentar a figura do fato do príncipe constante do § 5º do artigo 65 da Lei 8.666/93, que trata de alteração de carga tributária ou de demais encargos legais:

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

22. Conforme explica Marçal Justen Filho, a teoria do fato do príncipe consagra o direito de indenização a um particular em vista da prática de ato lícito e regular imputável ao Estado. Essa solução decorre de uma valorização produzida pela ordem jurídica, no sentido de que seria injusto e desaconselhável impor ao particular que contrata com o Estado arcar com os efeitos onerosos de uma alteração superveniente da disciplina estatal sobre o exercício da atividade necessária à execução da prestação⁹.

23. O fato do príncipe pode se exteriorizar em lei, regulamento ou qualquer

⁸ TCU. ACÓRDÃO Nº 2.255/2005. Relator: Lincoln Magalhães da Rocha. Data da Sessão: 13/12/2005.

⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 7ª edição. Belo Horizonte. Fórum, 2011. P. 532.

outro ato geral do Poder Público que atinja a execução do contrato, como pode provir da própria Administração contratante ou de outra esfera administrativa competente para a adoção da medida governamental¹⁰.

24. Cabe frisar que o § 5º do art. 65 da Lei 8666/93 possui regime jurídico próprio em relação à alínea *d* do inc. II do mesmo art. 65, na medida em que não consta qualquer necessidade de que o tributo ou encargo legal sejam imprevistos, imprevisíveis, de consequências incalculáveis, decorrentes de álea extraordinária e extracontratual.

25. Pelo contrário, no § 5º do art. 65 da Lei 8666/93 consta apenas que qualquer alteração na carga tributária, ou nos encargos legais, que repercutam nos preços contratados, gerará a revisão (*rectius*: reequilíbrio) da equação econômico-financeira, sendo, no nosso sentir, descabido incluir elementos estranhos ao dispositivo para lhe restringir o alcance:

26. É princípio basilar de hermenêutica jurídica aquele segundo o qual a lei não contém palavras inúteis: *verba cum effectu sunt accipienda*. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis¹¹.

27. Conforme bem definiu Alberto Marques dos Santos¹², o texto legal é organizado em partículas principais, os artigos, que podem ser subdivididos em subpartes, fragmentos subordinados, que são os parágrafos, os incisos, as alíneas. É intuitiva a noção de que as disposições de um inciso têm abrangência limitada às hipóteses ou à situação contemplada no artigo a que o inciso está subordinado. Um artigo e seu parágrafo subordinado guardam, geralmente: *a*) uma relação de regra geral/exceção, onde o parágrafo institui regras que contrariam a norma geral do seu *caput*, excepcionando-a; ou *b*) uma relação de genérico/específico, onde o *caput* estabelece os contornos gerais de um mandamento, e os parágrafos explicitam aspectos ou desdobramentos da hipótese.

28. Esta relação de especialidade ou de excepcionalidade entre o parágrafo e o *caput* do artigo está bem delineada no Decreto nº 4.176, de 28 de março de 2002, que trata das diretrizes de elaboração de atos normativos no âmbito da Presidência da República, conforme consta da alínea *c*, do inc. III, do art. 23, nos seguintes termos:

¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. Licitação e Contrato Administrativo. 13ª edição. São Paulo. Malheiros Editores, 2002. P. 237.

¹¹ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 5ª ed. Rio de Janeiro. Freitas Bastos, 1951, p. 304.

¹² SANTOS, Alberto Marques dos. Regras científicas da hermenêutica. Disponível em: <<http://albertodossantos.wordpress.com/artigos-juridicos/regras-da-hermeneutica/>>. Acesso em: 08 de outubro de 2013.

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

(...)

III - para a obtenção da ordem lógica:

(...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; e

29. A referida regra foi incorporada ao manual de redação da Presidência da República, que possui a seguinte orientação:

10.2.2.2. Parágrafos (§§)

Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, "(...) *parágrafo* sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal".¹³

30. Não extrair do § 5º do art. 65 toda sua eficácia, importa em ir contra o velho brocardo hermenêutico commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat ("Prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade")¹⁴.

31. O art. 65, II, *d*, da Lei de Licitações, com efeito, limita a aplicação do reequilíbrio a fatores externos ao contrato, imprevisíveis, ou de efeitos incalculáveis, adotando em seu bojo diversas figuras da teoria da imprevisão. O § 5º do mesmo art. 65, contudo, está no texto para cumprir a sua função de norma subordinada, que é a de esclarecer, minuciar ou excepcionar e norma do *caput*.

32. No caso em exame, a função do parágrafo, segundo se extrai do seu texto, é a de criar exceção à regra geral do *caput*. Assim é que, em geral (nos casos não excepcionados), o reequilíbrio será feito por fatores imprevisíveis ou suas variações, ao passo que no caso de alteração de carga tributária ou demais encargos legais que influenciem no valor contratado, bastará que haja a comprovação dos efeitos no contrato, dispensada qualquer análise à luz da teoria da imprevisão.

33. Com base nessas premissas, cabe enfrentar a questão referente ao reequilíbrio da equação econômico-financeira decorrente da alteração da contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, tendo em conta a variação do fator acidentário de prevenção.

II – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (RAT) - LEI 8.212/91, ART. 22, II - LEI 10.666/03 - FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP) –

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira e Nestor José Forster Júnior. Manual de redação da Presidência da República. 2. ed. rev. e atual. – Brasília : Presidência da República, 2002. P. 80.

¹⁴ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 5ª ed. Rio de Janeiro. Freitas Bastos, 1951, p. 303.

O FATO DE DEPENDER DO CONTRIBUINTE A VARIACÃO DA ALÍQUOTA NÃO ALTERA A NATUREZA TRIBUTÁRIA DA EXAÇÃO - APLICAÇÃO DO § 5º DO ART. 65 DA LEI 8666/93.

34. Com o propósito de estimular a realização de investimentos pelas empresas para a adoção de medidas de prevenção de acidentes e doenças do trabalho, o legislador criou o fator acidentário de prevenção (FAP), que funciona como fator de majoração ou redução das alíquotas de contribuições sociais. Segundo este mecanismo, as empresas cujo desempenho revelar menor ocorrência de acidentes do trabalho serão beneficiadas com a redução da alíquota da contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, ao passo que daquelas que registrem maior número de acidentes e doenças do trabalho (aferição pelo critério de frequência, gravidade e custo) será cobrado o tributo com a alíquota majorada.

35. Oportuna se faz a transcrição do preceituado no artigo 10 da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.:

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.

36. O dispositivo acima criou o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que incide sobre as alíquotas de 1%, 2% e 3%, da contribuição para o custeio do RAT. Tais alíquotas estão previstas no artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e são aplicáveis de acordo com o desempenho da empresa em relação às demais empresas do mesmo segmento econômico no que tange aos índices de frequência, gravidade e custo de acidentes e doenças do trabalho¹⁵.

37. O FAP, portanto, é um multiplicador a ser aplicado sobre a alíquota de 1%, 2% ou 3%, correspondente ao enquadramento da empresa segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE preponderante, nos termos do Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, podendo variar em um intervalo fechado contínuo de 0,5 a 2,0¹⁶.

38. A contribuição da empresa para o RAT destina-se ao custeio das aposentadorias especiais e dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa decorrente dos riscos presentes no ambiente de trabalho ou acidente do

¹⁵ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de, e LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. 13a. São Paulo: Conceito, 2011. P. 273.

¹⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de, e LAZZARI, João Batista. Op cit. P. 273.

trabalho e tem a sua matriz constitucional no artigo 195, I, a, da Constituição da República.

39. Esta contribuição terá alíquota variável determinada de acordo com os riscos aos quais o empregado fica exposto com a atividade da empresa, podendo o grau de risco enquadrar-se como leve, médio ou grave, tendo como base de cálculo o valor da folha de pagamento dos empregados e trabalhadores avulsos¹⁷.

40. A fim de regulamentar o artigo 10, da Lei 10.666/2003, foi editado o Decreto Nº 6.957, de 9 de setembro de 2009, o qual, alterando o artigo 202-A do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, previu a forma de cálculo do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), da seguinte forma:

Art. 1o. Os arts. 202-A, 303, 305 e 337 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 6 de maio de 1999, passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 202-A.

§ 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.

§ 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.

(...)

§ 4o

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;

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:

a) pensão por morte: peso de cinquenta por cento;

b) aposentadoria por invalidez: peso de trinta por cento; e

c) auxílio-doença e auxílio-acidente: peso de dez por cento para cada um;

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social, apurados da seguinte forma:

a) nos casos de auxílio-doença, com base no tempo de afastamento do trabalhador, em meses e fração de mês; e

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 tabela 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.

§ 5o O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-

¹⁷ PAULSEN, Leandro; e Andrei Pitten VELLOSO. Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 129.

Subclasse.

(...)

§ 7o Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados. (g.n)

§ 8o Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1o de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição.

§ 9o Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008.

§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP.

41. Assim, conjugando o dispositivo acima mencionado com o preceituado no artigo 10, da Lei 10.666/2003, as alíquotas da contribuição para o custeio do seguro de acidentes do trabalho (1%, 2% e 3%) poderão ser reduzidas, em até cinquenta por cento, ou aumentadas, em até cem por cento.

42. O grau de risco acidentário é determinado de acordo com metodologia de cálculo baseada nos registros de acidentes de trabalho para cada atividade econômica descrita no CNAE - Código Nacional de Atividade Econômica, competência que está afeta ao Poder Executivo e decorre de sua função regulatória, e pode, por isso mesmo, alterar o enquadramento de empresas visando estimular investimentos em prevenção de acidentes (art. 22, § 3º da Lei nº 8.212/91).

43. Decerto não é tarefa do legislador apresentar a metodologia de cálculo do FAP com base no risco propiciado pela atividade econômica preponderante e os riscos em particular gerados pelo sujeito passivo, vez que aquele não dispõe de condições para apreciar matéria de tal complexidade técnica.

44. A metodologia para a flexibilização das alíquotas de contribuição destinadas ao financiamento do benefício de aposentadoria especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho foi prevista nas Resoluções 1.308/2009 e 1.309/2009, expedidas pelo Conselho da Previdência Social, as quais minudenciaram a forma de cálculo do FAP em conformidade com os critérios insculpidos no artigo 10, da Lei 10.666/2003.

45. Não há que se falar em qualquer violação ao princípio da legalidade em tal atitude, pois o ordenamento outorgou uma larga margem de liberdade ao administrador na espécie.

46. Com efeito, de acordo com o grau de densificação normativa exigida ao encarregado da função legislativa, que dará ao aplicador maior ou menor espaço de

conformação; a reserva pode ser absoluta ou relativa¹⁸.

47. Conforme explica Gustavo Binbenojm¹⁹, haverá reserva absoluta de lei quando a Constituição exigir que toda a matéria relativa a determinada questão, notadamente no que se refira a direitos fundamentais, deva estar contida na lei, não existindo a possibilidade de transpasse, ainda que parcial, desta competência normativa reservada ao Poder Legislativo a órgão da Administração. Na lição de Alberto Xavier, "*numa reserva absoluta, a lei deve conter o fundamento e a totalidade dos critérios de decisão, no caso concreto, não conferindo ao agente qualquer margem de liberdade na sua aplicação*".

48. A reserva absoluta de lei ocorre nas hipóteses em que o constituinte opta por afastar determinadas matérias relevantes das restrições administrativas, que não se sujeitam, por definição, aos procedimentos democráticos e participativos, próprios da discussão, negociação e votação ocorridos no Parlamento, imprescindíveis, notadamente, para os casos de restrições aos direitos fundamentais²⁰.

49. Já a reserva relativa de lei²¹, por seu turno, tem destaque como forma de limitação do poder regulamentar da Administração Pública. Isto é: a validade da expedição de atos administrativos de efeitos normativos dependerá sempre da existência de *standards* mínimos fixados em lei. Reserva relativa haverá quando a Constituição se contentar apenas com o estabelecimento de parâmetros gerais pela lei, conferindo, portanto, à Administração Pública (em oposição ao que ocorre na reserva absoluta), "*uma margem de liberdade maior ou menor, na aplicação do direito no caso concreto*"²². Os critérios de decisão estarão do lado do administrador, que agirá nos limites do âmbito de liberdade que lhe é atribuído. Na reserva relativa de lei, deste modo, admite-se a "*atuação subjetiva integradora do aplicador da norma ao dar-lhe concreção*"²³, seja por meio de atos normativos (gerais), seja pela prática de atos concretos.

50. Conforme decidiu o eminente Ministro Luiz Fux²⁴,

a crise da Lei tem conduzido ao reconhecimento de um *espaço normativo virtuoso do Poder Executivo*, que passa a dialogar com o Poder Legislativo no desenvolvimento das políticas públicas setoriais, e cujas maiores vantagens residem (i) no conhecimento técnico inerente à burocracia administrativa e (ii) na possibilidade de pronta resposta aos novos desafios não previstos, mormente

¹⁸ BINENBOJM, Gustavo. *Temas de Direito Administrativo e Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008. P. 853.

¹⁹ Idem, p. 854.

²⁰ BINENBOJM, Gustavo. Op. cit. p. 854.

²¹ BINENBOJM, Gustavo. Op. cit. P. 855.

²² Alberto Xavier, *apud* BINENBOJM, Gustavo. Op. cit. p. 855.

²³ Luiz Roberto Barroso, *apud* BINENBOJM, Gustavo. Op. cit. p. 855.

²⁴ ADI 4568/DF – Informativo STF nº 650.

quando comparado com as formalidades que cercam o devido processo legislativo previsto na Constituição Federal (BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do direito administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2003, p. 99-103; e BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006, p. 125-137).

51. No referido Julgado, invocou o STF a doutrina do princípio claro (*intelligible principle*) para guiar a Administração na elaboração de atos normativos, já que a lei de delegação deve conter parâmetros claros que direcionem a atuação normativa do Executivo²⁵.

52. A possibilidade de o Legislador delegar ao Administrador maior liberdade para delimitar conceitos necessários à aplicação concreta da norma está consagrada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conforme se lê do precedente abaixo colacionado, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.²⁶ (g.n)

53. Embora o caso em exame seja diverso do versado no bojo do RE 343446/SC no qual o STF concluiu pela ausência de violação do princípio constitucional da legalidade genérica (artigo 5º, II) e da legalidade tributária (artigo 150, I) pelas Leis 7.787/89 e 8.212/91, deve ser aplicada a mesma solução, dadas as similitudes encontradas entre ambos.

54. A discussão travada nesse julgamento residia na aferição, em sede de controle difuso, da inconstitucionalidade ou não das Leis que conferiram ao Decreto a tarefa de complementar os conceitos de risco leve, médio e grave para efeito de incidência das alíquotas de 1% a 3%, tendo a Corte Constitucional entendido que havia nas normas veiculadas na Lei nº 7.787/89 e na Lei nº 8.212/91 satisfatória descrição da hipótese de incidência da contribuição para o custeio do SAT, com delegação ao

²⁵ Idem.

²⁶ RE 343446/SC Relator: Min. CARLOS VELLOSO, DJ 04-04-2003 PP-00040.

Poder Executivo da regulamentação do conceito aberto de atividade preponderante.

55. Por outro lado, cabe o registro de que está consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, de que trata o art. 22, II, da Lei n.º 8.212/91, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ. Assim, possuindo esta um único CNPJ, a alíquota da referida exação deve corresponder à atividade preponderante por ela desempenhada, conforme entendimento consolidado na Súmula 351 daquela corte de justiça:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

56. Resta evidente que a alteração da alíquota da contribuição social para o Seguro de Acidente do Trabalho, com o multiplicador determinado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), por possuir nítido caráter tributário, e, por consequência, impositivo, gera a necessidade de reequilíbrio da equação econômico-financeira do contrato administrativo com dedicação exclusiva de mão de obra, forte na previsão do § 5º do art. 65 da Lei 8.666/93.

57. Entendimento diverso consta da Orientação Normativa Interna CJU/SP Nº 21, que entende que as alterações da alíquota da contribuição do SAT, pelo multiplicador do FAP, não geram a necessidade de reequilíbrio, pois, segundo sustenta, a majoração da alíquota depende do desempenho do empregador, faltando um de seus pressupostos, que é o fato alheio à vontade das partes, conforme enunciado que mais uma vez colacionamos:

ORIENTAÇÃO NORMATIVA INTERNA CJU/SP Nº 21—FAP. DEPENDE DO DESEMPENHO DO EMPREGADOR A MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DO SEGURO CONTRA ACIDENTES DE TRABALHO, DECORRENTE DA APLICAÇÃO DO ÍNDICE DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP), RAZÃO PELA QUAL NÃO HÁ QUE SE COGITAR DA REVISÃO DO CONTRATO ADMINISTRATIVO SOB O FUNDAMENTO DE REEQUILÍBRIO ECONÔMICO FINANCEIRO ANTE A AUSÊNCIA DE UM DE SEUS PRESSUPOSTOS: FATO ALHEIO À VONTADE DAS PARTES.

58. Com todas as vênias, essa conclusão parte de uma premissa equivocada, pois não leva em consideração que a exação tributária é sempre um ato de expressão estatal, não havendo que se falar em fato exclusivo do contribuinte como necessário para a incidência da norma tributária.

59. A circunstância de serem considerados elementos concernentes ao sujeito passivo não modifica a natureza da exação, isto é, não altera a sua natureza jurídica, muito menos a sua forma de constituição que é o lançamento por homologação

(homologação do pagamento). O lançamento, não obstante tenha por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador ou a verdade da matéria tributável, não decorre da mera identificação da redução ou da majoração da alíquota, mas sim da superveniente ocorrência do próprio fato gerador da obrigação tributária.

60. Com efeito, nota-se que a Lei 8.212/91 optou pela técnica de lançamento por homologação, onde o sujeito passivo tem de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados²⁷, conforme determina o art. 32, II do referido normativo:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

61. Há, na verdade, uma obrigação de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o homologa²⁸ (art. 150, Código Tributário Nacional - CTN).

62. O lançamento por homologação depende da colaboração do sujeito passivo. Caso o contribuinte não cumpra tal dever, ou o faça de modo não satisfatório, o Fisco tem a prerrogativa de efetuar, ele próprio, toda a atividade tendente ao lançamento, verificando, pois, a ocorrência do fato gerador, identificando o sujeito passivo e levantando todos os dados para efetuar o cálculo do montante devido. Assim, não ocorrendo a homologação do pagamento, abre-se espaço para o lançamento de ofício supletivo, na medida em que tem ensejo quando falham as demais modalidades de lançamento²⁹. É o que se vê do art. 149, II³⁰ c/c art. 148³¹ do CTN.

63. Pensamento próximo pode ser extraído do PARECER Nº 03/2012/GT359/DEPCONSU/PGF/AGU, devidamente aprovado pelo Procurador-Geral Federal³², a respeito da inclusão/exclusão do SIMPLES, com a seguinte ementa:

²⁷ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 6ª Edição. p. 1000.

²⁸ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Curso de Direito Financeiro & Tributário, Rio de Janeiro: Renovar. 19ª Edição, p. 485.

²⁹ Leandro Paulsen, *cit*, p. 1000.

³⁰ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

³¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

³² CONCLUSÃO DEPCONSU/PGF/AGU nº 03/2012.

Inclusão ou exclusão do SIMPLES. Revisão nos preços para mais ou para menos. Possibilidade, desde que a inclusão ou exclusão ocorra após a data de apresentação das propostas e tenha comprovada repercussão nos preços contratados. Classificação como reequilíbrio econômico-financeiro: irrelevância da anualidade.

64. Da fundamentação do referido parecer destacamos a seguinte passagem:

19. Conforme situado até então, pode-se notar que, a rigor, a saída do SIMPLES não se enquadra, à perfeição, no que a doutrina clássica tem discorrido sobre a teoria da imprevisão, especialmente quando interpreta o art. 65, II, *d*, da Lei de Licitações, sendo inócua, portanto, qualquer reprodução doutrinária que se faça nesse sentido.

20. Na verdade, a alteração contratual decorrente da inclusão/exclusão do SIMPLES parece mais se amoldar à regra específica do §5º do mesmo art. 65 da Lei de Licitações. Observando a literalidade deste último dispositivo, constata-se que podem dar ensejo à revisão dos preços contratados (para mais ou para menos) a criação, a alteração ou a extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, bem como a superveniência de disposições legais (qualquer disposição, tributária ou não), desde que esses fatos (1º) ocorram após a data de apresentação da proposta e (2º) tenham comprovada repercussão nos preços contratados.

21. Ora, as alterações tributárias decorrentes da inclusão ou exclusão do SIMPLES, seja essa inclusão/exclusão com base em quaisquer motivos (opcional, obrigatório ou de ofício), além de terem respaldo na LC 123/2006, não implicam criação ou extinção, mas alteração nos tributos e encargos legais da contratada. Assim, caso essa alteração (1º) ocorra após a apresentação da data de apresentação da proposta e (2º) tenha comprovada repercussão nos preços contratados, pode dar ensejo à revisão nos preços, para mais ou para menos.

65. Dessa forma, rogando vênias ao entendimento em contrário, o fato de ser a alíquota do tributo variável de acordo com o melhor ou pior desempenho empresarial do contribuinte não altera a natureza da exação, que continua sendo um ato de império estatal, sujeitando-se perfeitamente à regra de reequilíbrio do § 5º do art. 65 da Lei 8666/93.

66. Por oportuno, com base no § 7º do artigo 202-A do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, recomenda-se que anualmente a Administração diligencie no sentido de verificar eventual redução do valor do tributo em questão, com a decorrente revisão do contrato em favor da Administração.

IV - NEUTRALIDADE DOS CUSTOS TRIBUTÁRIOS NO EQUILÍBRIO ECONÔMICO E FINANCEIRO – POSSIBILIDADE DE FRUSTRAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO FATOR PREVIDENCIÁRIO DE PREVENÇÃO – REFLEXÕES *DE LEGE FERENDA*:

67. Apesar de toda a argumentação expendida a respeito da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo, não se pode negar que o multiplicador do FAP tem a peculiaridade de possuir natureza extrafiscal, servindo

NOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS, A INCLUSÃO OU EXCLUSÃO DO SIMPLES, DESDE QUE OCORRA APÓS A DATA DA APRESENTAÇÃO DA PROPOSTA E POSSUA COMPROVADA REPERCUSSÃO NOS PREÇOS CONTRATADOS, PODEM DAR ENSEJO À REVISÃO DESTES, PARA MAIS OU PARA MENOS. A ALTERAÇÃO ORA MENCIONADA ENQUADRA-SE COMO REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO, PODENDO OCORRER INDEPENDENTEMENTE DE ANUALIDADE.

como forma de intervenção do Estado na ordem social e econômica, de modo a estimular determinada conduta por parte do contribuinte.

68. A extrafiscalidade é a prerrogativa da Fazenda Pública de interferir indiretamente na propriedade privada e nas relações socioeconômicas, com fito em adequá-las aos interesses coletivos, proporcionando meios de obtenção de justiça social igualitária, utilizando-se, para tanto, de leis indutoras tributárias.

69. Conforme a lição do saudoso Alfredo Augusto Becker acerca da função extrafiscal dos tributos, a principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada³³.

70. Explicam Roberto Girão e Maria Lírida Mendonça que a função extrafiscal consiste na utilização da tributação com esteio em estimular ou desestimular comportamentos, de modo a intervir na conjuntura econômica, social ou política. Para coibir as condutas que atentam contra seus interesses, o Estado tem duas opções: editar norma jurídica que torne ilícito determinado fato social (intervenção sobre o domínio econômico por direção) ou instituir tributo de natureza extrafiscal, o qual configura-se como ótimo instrumento para concretizar seus objetivos (intervenção sobre o domínio econômico por meio de indução)³⁴.

71. As normas tributárias indutoras, segundo os referidos autores, são destacadas como regras de comportamento as quais possibilitam a intervenção sobre o domínio econômico, induzindo determinadas condutas, tornando possível a intervenção estatal sobre o particular³⁵.

72. Ainda segundo Girão e Mendonça, os incentivos aqui mencionados podem ser concretizados por meio da diminuição da carga tributária, através de benefícios fiscais, como "prêmio" ao contribuinte que buscar condutas ideais aos interesses públicos. Por outro lado, os desestímulos se dão mediante a instituição ou majoração de um tributo extrafiscal proibitivo, de modo que a Administração Pública utiliza uma regra jurídico-tributária a fim de impedir ou desestimular, de forma indireta, comportamento permitido pela legislação, mas divergente aos interesses estatais³⁶.

73. Com base nessas premissas, o artigo 10, da Lei 10.666/2003 deve ser lido

³³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 623.

³⁴ GIRÃO, Roberto Henrique, MENDONÇA Maria Lírida Calou de Araújo e. A extrafiscalidade como instrumento para concretização dos princípios da ordem econômica. Artigo disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b37354e8046d235>, acesso em 18/09/2014.

³⁵ Idem.

³⁶ Idem.

como uma lei tributária indutora, na medida em que visa estimular que o empregador siga as normas de segurança do trabalho, buscando a tutela do direito fundamental à vida (art. 5º, *caput*, da CF), direito social à saúde (art. 6º, da CF), e a valorização do trabalho humano (art. 170, *caput*, da CF), cabendo colacionar os dispositivos constitucionais, que assim dispõem respectivamente:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (g.n)

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010) (g.n)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (g.n)

74. Pode-se afirmar que a instituição do FAP possui nítida função extrafiscal, caracterizando-se no universo das chamadas sanções premiais, que é a utilização positiva da sanção pelo Estado, sem viés penalizador, ao contrário, com intuito congratulante. É a mudança da forma de exercer o controle social e o dirigismo da conduta humana, papel do Estado de repressor para a de promotor de ações de afirmação de boas condutas³⁷.

75. Miguel Reale afirma que as sanções são medidas que visam assegurar a execução das regras de direito e, até mesmo, a outorga de vantagens destinadas a facilitar o cumprimento de determinados preceitos, de modo que as sanções podem ser preventivas, repressivas ou premiais³⁸.

76. Conforme Norberto Bobbio, a noção de sanção positiva deduz-se a contrário sensu daquela mais bem elaborada de sanção negativa. Enquanto o castigo é uma reação a uma ação má, o prêmio é uma reação à ação boa. No primeiro caso, a reação consiste em restituir o mal ao mal; no segundo o bem ao bem³⁹.

77. Registre-se a observação de Bobbio, no sentido de que a sanção premial pode consistir em um prêmio econômico (uma compensação em dinheiro, v.g.), em um bem social (passagem para um status superior), um bem moral (condecorações e honrarias) ou um bem jurídico (privilégios). O mesmo ocorre em relação à sanção como castigo, que gera um "mal econômico (uma multa), social (banimento), moral

³⁷ BANDEIRA, Rafael Cruz. A valoração na teoria da sanção no direito: o caso da sanção positiva. RIDB, Ano 1 (2012), nº 9, p. 5157.

³⁸ REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 673.

³⁹ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função – Novos estudos de Teoria do Direito. Trad. Daniela Beccaria Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 24.

(desonra), jurídico (perda da capacidade de elaborar testamento), ou físico (de açoites à decapitação)”⁴⁰.

78. O Estado desenhado na Constituição de 1988 tem por dever intervir na ordem social. Eros Grau entende que o Estado intervencionista desencadeia um salto qualitativo, que acaba por enriquecer o conteúdo da atuação estatal, pois essa intervenção, além de ser como produtor do direito e provedor de segurança, também usa o direito positivo como instrumento de concretização de políticas públicas⁴¹.

79. Essa é essencialmente a ideia da modulação do FAP: quanto mais o empregador melhorar as condições de trabalho de seus funcionários, reduzindo o número de acidentes de trabalho e as doenças ocupacionais, seu prêmio será a redução de carga tributária, recolhendo menos aos cofres públicos pela sua atitude diligente, servindo como estímulo ao cumprimento da política pública de segurança e higiene do trabalho, conforme precedente assim lançado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. ART. 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO JULGADA MONOCRATICAMENTE. POSSIBILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE RECOLHIMENTO DO RAT/SAT. EMPREGO DO FAP. ART. 10 DA LEI Nº 10.666/2003, ART. 202-A DO DECRETO Nº 3.048/1999, E RESOLUÇÕES Nº 1.308 E 1.309/2009 DO CNPS. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

1. (...)

2. A Lei nº 10.666/2003, artigo 10, introduziu na sistemática de cálculo da contribuição ao SAT o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), como um multiplicador de alíquota que irá permitir que, conforme a esfera de atividade econômica, as empresas que melhor preservarem a saúde e a segurança de seus trabalhadores tenham descontos na referida alíquota de contribuição. Ou não, pois o FAP é um índice que pode reduzir à metade, ou duplicar, a alíquota de contribuição de 1%, 2% ou 3%, paga pelas empresas, com base em indicador de sinistralidade, vale dizer, de potencialidade de infortúnica no ambiente de trabalho. O FAP oscilará de acordo com o histórico de doenças ocupacionais e acidentes do trabalho por empresa e incentivará aqueles que investem na prevenção de agravos da saúde do trabalhador.

3. Não há que se falar, especificamente, na aplicação de um direito sancionador, o que invocaria, se o caso, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99; deve-se enxergar a classificação das empresas face o FAP não como "pena" em sentido estrito, mas como mecanismo de fomento contra a infortúnica e amparado na extrafiscalidade que pode permear essa contribuição SAT na medida em que a finalidade extrafiscal da norma tributária passa a ser um arranjo institucional legítimo na formulação e viabilidade de uma política pública que busca salvaguardar a saúde dos trabalhadores e premiar as empresas que conseguem diminuir os riscos da atividade econômica a que se dedicam.

4. Ausência de violação do princípio da legalidade: o decreto não inovou em relação às as Leis nºs 8.212/91 e 10.666/2003, apenas explicitou o que tais normas determinam. O STF, por seu plenário, no RE nº 343.466/SC (RTJ, 185/723), entendeu pela constitucionalidade da regulamentação do então SAT (hoje RAT) através de ato do Poder Executivo, de modo que o mesmo princípio é aplicável ao FAP.

5. Inocorrência de inconstitucionalidade: a contribuição permanece calculada pelo grau de risco da atividade preponderante da empresa, e não de cada estabelecimento, sem ofensa ao princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF) e a capacidade contributiva, já que a mesma regra é aplicada a todos os

⁴⁰ Idem. P. 24-25.

⁴¹ GRAU, Eros Roberto. O direito posto e o direito pressuposto. 8.ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, p. 27.

contribuintes, sendo que a variação da expressão pecuniária da exação dependerá das condições particulares do nível de sinistralidade de cada um deles.

6. (...).

7. Agravo legal conhecido em parte e improvido.⁴² (g.n)

80. Contudo, não houve por parte da Lei 10.666 qualquer referência aos contratos administrativos, não tratando dos casos em que os custos tributários desses contratos são levados em consideração na formulação da proposta das licitantes e que fazem parte da equação econômico e financeira, nem existe qualquer alteração específica atinente à sistemática da Lei de Licitações.

81. Como a contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT – é parte integrante da planilha de custos, quando houver alteração dos seus valores, não importando a causa, haverá necessariamente a revisão do valor do contrato, não podendo ser mantidos valores que não correspondam à correta carga tributária suportada pela contratada.

82. Pela sistemática da Lei 8666, não há exceção à revisão do contrato quando houver alteração de carga tributária, pouco importando se o tributo tem ou não natureza extrafiscal.

83. Tal circunstância pode neutralizar aos objetivos do FAP, na medida em que, independente da melhora ou piora do desempenho do empregador, sempre haverá a possibilidade de revisão do contrato, não havendo previsão específica na Lei a respeito.

84. *De lege ferenda* seria possível cogitar de formas de manter os objetivos do FAP, como a previsão legislativa de que o multiplicador do FAP nos contratos administrativos sempre seria, por exemplo, o de 0,5%, não podendo ser modificado.

85. A despeito da discussão a respeito da constitucionalidade de tal tipo de previsão, entende-se que é necessária previsão legislativa para que seja afastada a revisão do contrato em razão de mudança de carga tributária, sendo vedado que o aplicador da lei se substitua ao legislador, criando uma norma ao arrepio do ordenamento jurídico⁴³.

86. Sendo assim, *de lege lata*, mesmo considerando a extrafiscalidade do FAP, uma vez ocorrida a alteração do custo da contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho –RAT – haverá a revisão do contrato, com base no § 5º do art. 65 da Lei 8666, de 1993.

⁴² TRF3 - AC 00268231020094036100, DESEMBARGADOR FEDERAL JOHNSOM DI SALVO, - PRIMEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/06/2012.

⁴³ STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e decisão jurídica. 3. ed. São Paulo: RT, 2013. p. 59.

V – CONCLUSÃO:

87. Face ao exposto, opinamos no sentido de que:

(i) o § 5º do art. 65 da Lei 8666/93 possui regime jurídico próprio em relação à alínea d do inc. II do mesmo art. 65;

(ii) a alteração da alíquota da contribuição social para o Seguro de Acidente do Trabalho, com o multiplicador determinado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), por possuir nítido caráter tributário, e, por consequência, impositivo, gera a necessidade de reequilíbrio da equação econômico-financeira do contrato administrativo com dedicação exclusiva de mão de obra, forte na previsão do § 5º do art. 65 da Lei 8.666/93;

(iii) recomenda-se que anualmente a Administração diligencie no sentido de verificar eventual redução da alíquota da contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, com a decorrente revisão do contrato em favor da Administração.

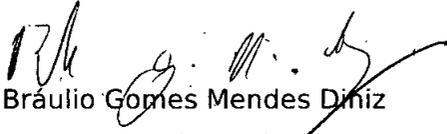
À consideração superior

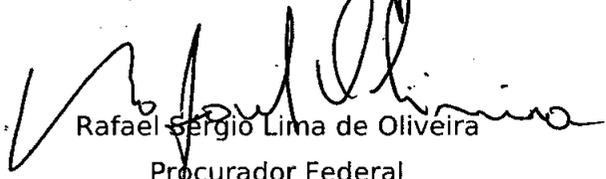
Brasília, 29 de setembro de 2014.

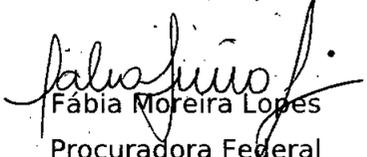

Diego da Fonseca Hermes Ornellas de Gusmão
Procurador Federal

De acordo, na forma da unanimidade consolidada no decorrer dos trabalhos (Portaria PGF nº 98, de 26 de fevereiro de 2013).


Alessandro Quintanilha Machado
Procurador Federal


Bráulio Gomes Mendes Diniz
Procurador Federal


Rafael Sérgio Lima de Oliveira
Procurador Federal

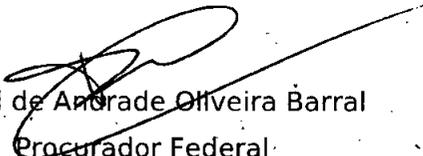

Fábila Moreira Lopes
Procuradora Federal

Douglas Henrique Marins dos Santos

Ana Carolina de Sá Dantas

Procurador Federal

Procuradora Federal


Daniel de Andrade Oliveira Barral
Procurador Federal

José Reginaldo Pereira Gomes Filho
Procurador Federal


Caroline Marinho Boaventura Santos
Procuradora Federal

De acordo. À consideração Superior.

Brasília, ____ de _____ de 2014.

Antonio Carlos Soares Martins
Diretor do Departamento de Consultoria

DESPACHO DO PROCURADOR-GERAL FEDERAL

APROVO a PARECER Nº ____/2014/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, do qual se extrai a Conclusão que segue.

Encaminhe-se cópia à Consultoria-Geral da União, para conhecimento.

Brasília, ____ de _____ de 2014.

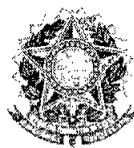
MARCELO DE SIQUEIRA FREITAS
Procurador-Geral Federal



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
DEPARTAMENTO DE CONSULTORIA
CÂMARA PERMANENTE DE LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

CONCLUSÃO DEPCONSU/PGF/AGU N 82/2014

- I. O § 5º DO ART. 65 DA LEI 8666/93 POSSUI REGIME JURÍDICO PRÓPRIO EM RELAÇÃO À ALÍNEA D DO INC. II DO MESMO ART. 65;
- II. A ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO, COM O MULTIPLICADOR DETERMINADO PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP), POR POSSUIR NÍTIDO CARÁTER TRIBUTÁRIO, E, POR CONSEQUÊNCIA, IMPOSITIVO, GERA A NECESSIDADE DE REEQUILÍBRIO DA EQUAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA DO CONTRATO ADMINISTRATIVO COM DEDICAÇÃO EXCLUSIVA DE MÃO DE OBRA, FORTE NA PREVISÃO DO § 5º DO ART. 65 DA LEI 8.666/93.
- III. RECOMENDA-SE QUE ANUALMENTE A ADMINISTRAÇÃO DILIGENCIE NO SENTIDO DE VERIFICAR EVENTUAL REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL REFERENTE AOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT, COM A DECORRENTE REVISÃO DO CONTRATO EM FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO.



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
DEPARTAMENTO DE CONSULTORIA

Despacho do Diretor do Departamento de Consultoria/PGF nº 46/2014

REFERÊNCIA: Processo Administrativo nº 00407.001636/2014-18

1. Deixo de aprovar, por ora, o Parecer nº 11/2014/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, propondo em caráter prévio à análise da manifestação pelo Procurador-Geral Federal, que sejam consultadas a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social a respeito da matéria analisada no mencionado parecer.
2. Trata-se de uma questão analisada em tese (*não há autos processuais próprios*) pela Câmara Permanente de Licitações e Contratos – CPLC, como sói costuma ocorrer, que envolve a possibilidade ou não de reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos com dedicação exclusiva de mão de obra, por conta de alteração superveniente da contribuição social do Fundo de Amparo ao Trabalhador.
3. Entendeu a CPLC que:

“a alteração da alíquota da contribuição social para o Seguro de Acidente do Trabalho, com o multiplicador determinado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), por possuir nítido caráter tributário, e, por consequência, impositivo, gera a necessidade de reequilíbrio da equação econômico-financeira do contrato administrativo com dedicação exclusiva de mão de obra, forte na previsão do § 5º do art. 65 da Lei 8.666, de 1993.”
4. Ocorre que a aplicação acrítica da mencionada orientação tem a propensão de, ao menos preliminarmente, anular a extrafiscalidade do mencionado tributo, implicando em verdadeiro desestímulo à melhoria ou mesmo manutenção da performance acidentária das empresas contratadas pela Administração Pública, podendo vir a frustrar a finalidade legal voltada à queda da incidência de acidentes do trabalho.
5. Com efeito, sendo o Fator Acidentário de Prevenção - FAP instrumento voltado à aferição do desempenho acidentário de determina empresa, dentro de sua respectiva

atividade econômica, a imediata concessão de reequilíbrio contratual em caso de piora do mencionado índice tenderá a anular os incentivos econômicos à melhoria das condições de trabalho dos empregados das empresas contratadas pela Administração Pública, as quais terão a segurança da recomposição de quaisquer custos adicionais advindos de sua leniência em relação às condições laborais ofertadas aos seus empregados.

6. Ainda que o parecerista tenha cuidado, no tópico IV, de analisar o reflexo do entendimento ora sugerido como passível de frustrar a extrafiscalidade do FAP, acabou por concluir pela necessidade de alteração legislativa para evitar a concretização desta externalidade negativa.

7. Contudo, sem discordar da interpretação conferida ao instituto do reequilíbrio econômico-financeiro, entendo ser possível concluir de acordo com a orientação normativa interna CJU/SP nº 21¹, por considerar relevante a incidência do princípio do *venire contra factum proprio*² à situação ora enfrentada.

8. É que, ainda que a exação tributária seja uma manifestação de Império Estatal em face do particular, a piora das condições laborais que impliquem o aumento de acidentes do trabalho, decorrente da falta de investimentos em segurança do trabalho é, sim, uma situação que poderá ser atribuída unicamente à empresa contribuinte, atraindo, portanto, a incidência da boa-fé, sobrelevada no art. 187 do Código Civil.

9. Com estas considerações, e buscando ampliar o debate acerca de tema tão controvertido, solicito a oitiva da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social sobre o assunto em tela, para somente após, deliberar pela aprovação ou não da referida manifestação.

10. À Secretaria do Departamento de Consultoria da PGF para que encaminhe cópia do Parecer nº 11/2014/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, juntamente com o presente despacho,

¹ ORIENTAÇÃO NORMATIVA INTERNA CJU/SP Nº 21—FAP. depende do desempenho do empregador a majoração da alíquota de sua contribuição para o financiamento do seguro contra acidentes de trabalho, decorrente da aplicação do índice do fator acidentário de prevenção (FAP), razão pela qual não há que se cogitar da revisão do contrato administrativo sob o fundamento de reequilíbrio econômico financeiro ante a ausência de um de seus pressupostos: fato alheio à vontade das partes.

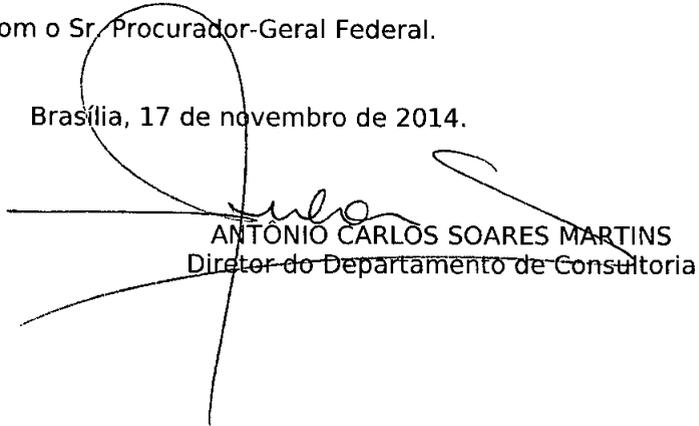
² Confira o trecho elucidativo acerca do mencionado princípio extraído de acórdão do STJ: Enfocando a boa-fé objetiva, sobreleva-se o subprincípio do *venire contra factum proprio*, que, penso, ilumina o tratamento a ser dispensado ao caso vertente. Acerca do tema, esclareceu o Ministro Luís Felipe Salomão:

O princípio segundo o qual a ninguém é dado contrariar os seus próprios atos, ou seja, agir contraditoriamente, tem matriz principiológica que remonta à Europa do início do século XX, a partir da obra *Venire contra factum proprium - Studien in Römischen, Englischen und Deutschen Civilrecht*, de Erwin Riezler, professor da Universidade de Freiburg, que extrai das fontes romanas, bem como das obras dos glosadores e pós-glosadores a ideia de *nemo potest venire contra factum proprium* (SCHERIBER, Anderson. A proibição de comportamento contraditório - Tutela da confiança e *venire contra factum proprium* - 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 65).

Consiste tal princípio em diretriz pautada sobretudo na boa-fé, segundo a qual “a ninguém é lícito fazer valer um direito em contradição com sua anterior conduta, quando essa conduta interpretada objetivamente segundo a lei, os bons costumes ou a boa-fé, justifica a conclusão de que não se fará valer o direito, ou quando o exercício posterior choque contra a lei, os bons costumes ou a boa-fé” (Apud, NERI JUNIOR, Nelson. Código civil comentado (...), 6 ed. p. 507). Trecho do voto condutor do REsp n. 1.040.606-ES, Quarta Turma, julgado em 24.4.2012, DJe 16.5.2012) Revista do STJ, jurisprudência da Sexta turma, outubro/dezembro 2012, pg 739

simultaneamente, para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, solicitando a gentileza de se manifestarem o mais brevemente possível, de modo que eu possa formar convicção acerca do assunto e levar à discussão com o Sr. Procurador-Geral Federal.

Brasília, 17 de novembro de 2014.



ANTÔNIO CARLOS SOARES MARTINS
Diretor do Departamento de Consultoria