

A contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa em decorrência de riscos ambientais do trabalho: impactos na folha de pagamento de salários

The contribution of the degree of laborative disability due to work environmental risks: impacts on the wage payroll

Velbert Medeiros de Paula¹

¹ Especialista em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho e em Advocacia Tributária; OAB/RJ 166.908
velbertdireito@hotmail.com

RESUMO

A proposta deste artigo é explicar de forma simples e direta a sistemática adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro a respeito da contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa em decorrência de riscos do ambiente de trabalho, analisando os impactos da referida contribuição social no custo da folha de pagamento de salário, além da abordagem de métodos próprios do planejamento tributário, com vistas a buscar meios de diminuir a carga tributária incidente. O desenvolvimento da pesquisa passa pela análise das bases constitucional e infraconstitucional, desvendando os aspectos da regra matriz de incidência tributária pertinentes à espécie tributária em estudo. Nesse ponto, apresenta-se o aspecto quantitativo como sendo o objeto de observação, já que é imprescindível a análise da base de cálculo e das alíquotas para ser chegar à conclusão acerca da repercussão financeira da exação tributária em pesquisa sobre a folha de pagamento. Por fim, foram expostos os cuidados necessários ao enquadramento da atividade empresarial, tendo em vista que a previsão legal de alíquotas variáveis presumidas possibilita ao contribuinte adotar estratégias elisivas, a fim de diminuir o ônus tributário, diante das novas regras introduzidas pelo Decreto n°. 10.410, de 30 de junho de 2020, que circunscreveram o estabelecimento empresarial como área a ser observada para a inspeção da atividade preponderante do contribuinte e, desse modo, do respectivo grau de risco ambiental do trabalho.

Palavras-chave: Tributário. Seguridade social. Contribuição social. Fato gerador. Acidente do trabalho. Carga tributária.

ABSTRACT

The purpose of this research is to explain in a simple and direct way the systematic adopted by the Brazilian legal system regarding the contribution of the degree of incidence of work disability due to risks in the work environment, analyzing the impacts of the social contribution on the cost of the wage payroll, in addition to the approach of specific tax planning methods, with a view to seeking ways to reduce the incident tax burden. The development of the research work involves the analysis of the constitutional and infra-constitutional bases, unveiling the aspects of the matrix rule of tax incidence relevant to the tax species under study. In this specific point, the quantitative aspect is presented as the main object of observation, since it is essential to analyze the tax base and rates in order to reach a conclusion about the financial repercussion of the tax assessment in research on payroll. Finally, the necessary precautions for the framing of business activity were exposed, considering that the legal provision of presumed variable rates allows the taxpayer to adopt avoidance strategies in order to reduce the tax burden, especially in light of the new rules introduced by Decree n°. 10.410, of June 30, 2020, which circumscribed the business establishment as the area to be observed for the inspection of the taxpayer's predominant activity and, thus, the respective degree of environmental risk of the work.

Keywords: Tax. Social Security. Social contribution. Generating event. Work accident. Tax Burden.

Submissão:
23 jan. 2024

Aceite:
12 abr. 2024

Publicação:
08 maio 2024



Introdução

Como se admitir a imposição de alíquotas presumidas¹ tendo por base somente a classificação da atividade empresarial desempenhada pelo contribuinte? A contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa em decorrência de riscos ambientais do trabalho (GIIL-RAT), sem sombra de dúvidas, é um dos tributos em que mais se destaca o princípio da retributividade², já que surge no ordenamento jurídico para custear os serviços postos à disposição dos empregados e trabalhadores avulsos segurados pela Previdência Social do Brasil, como pensões por morte acidentária, aposentadorias especiais para as atividades insalubres e perigosas, aposentadorias por incapacidade permanente ou temporária por acidente do trabalho ou doença ocupacional, além de benefícios de auxílio-acidente.

Já que o cômputo do tributo leva em consideração a atividade preponderante do empregador, notadamente no que diz respeito ao grau de exposição dos empregados a agentes insalubres e perigosos, como determina a legislação reguladora da matéria, também é importante dizer que a GIIL-RAT reclama a discussão a respeito dos princípios da isonomia e equidade, haja vista o fato de que a

participação do contribuinte deve ser proporcional ao risco efetivamente gerado pelo exercício da empresa.

Por outro lado, recente alteração na legislação reacende essa discussão.

Pela regra antiga, o cálculo da GIIL-RAT levava em consideração a atividade preponderante da empresa de forma geral, abrangendo matriz e filiais, o que certamente causava equívocos no cômputo da GIIL-RAT, já que a averiguação do grau de risco ambiental do trabalho pressupõe indissociavelmente a elaboração de plano preventivo para cada estabelecimento, por meio de laudo técnico próprio.

O avanço legislativo foi muito assertivo, pelo fato de ter delimitado a contabilização da GIIL-RAT ao estabelecimento empresarial, como unidade produtiva autônoma, independente de haver uma entidade maior da qual seria dependente, gerando maior precisão e justiça na fixação do valor do tributo devido.

Nesse contexto, o presente estudo pretende estabelecer as premissas legais para instituição, fiscalização e cobrança da GIIL-RAT, bem como analisar os impactos desse tributo na folha de pagamento de salário, além de propor a aplicação prática dos preceitos legais a fim de se gerar economia no recolhimento do tributo.

A pesquisa se estabelecerá por meio de análise detalhada da legislação disciplinadora do tema, desde a base constitucional, passando pela legislação infraconstitucional, com abordagem de doutrina especializada em matéria tributária e da decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal

¹ As alíquotas presumidas são percentuais predeterminados e que incidirão de forma indiscriminada sobre uma base de cálculo específica, no caso em análise, a folha de pagamento de salários.

² Segundo esse princípio jurídico, a cobrança dos tributos deve motivar uma atuação atual e concreta do Estado em favor da sociedade, em retribuição às contribuições obrigatórias dos contribuintes.



especificamente no Recurso Extraordinário nº. 138.284, bem como uma avaliação teórica e objetiva dos possíveis impactos financeiros da contribuição social na folha de pagamento de salários, sobretudo, a possibilidade de redução dos encargos tributários.

1. Previsão constitucional e infraconstitucional

Como é de conhecimento geral, a Constituição é o instrumento que aponta o surgimento do Estado de Direito, daí a denominação de “Carta Política” que lhe foi atribuída por parte da doutrina, podendo ser definida como a lei fundamental de um país, a qual contém obrigatoriamente princípios e regras norteadores da formação do respectivo Estado, de seu regime e forma de governo, bem como da regulamentação da atividade estatal, como a composição de seus órgãos e a distribuição de competências, além da previsão de direitos e garantias fundamentais dos cidadãos (Nery Júnior; Nery, 2017).

A experiência constitucional brasileira, sobretudo, aquela sacramentada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), aponta para o fato de que as constituições nacionais não se restringiram apenas às matérias recorrentes nos textos magnos, as quais foram explanadas acima.

Nessa esteira, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 abordou temas outros que, em tese, seriam próprios de regulamento infraconstitucional, como, por exemplo, a disciplina de matérias afetas ao direito ambiental, ao direito

de família, à seguridade social como um todo, além de dispor acerca de normas específicas do direito tributário, deixando claro o seu traço de prolixidade, justamente por se tratar de um documento bastante extenso, o que levou a um consenso doutrinário de classificá-la como uma espécie de constituição analítica, em contraponto às constituições sintéticas (Moraes, 2006).

Nesse particular, cabe a menção à lição do professor José Afonso da Silva:

O constituinte fez uma opção muito clara por uma Constituição abrangente. Rejeitou a constituição sintética, que é constituição negativa, porque construtora apenas de liberdade-negativa ou liberdade-impedimento, oposta à autoridade, modelo de constituição que, às vezes, se chama de constituição garantia. A função garantia não só foi preservada como até ampliada na Constituição, não como garantia do existente ou como simples garantia das liberdades positivas ou liberdades-limite. Assumiu o novo texto a característica de constituição - dirigente, enquanto define fins e programa de ação futura, menos no sentimento socialista do que no de uma orientação social-democrática imperfeita, reconheça-se (Silva, 2000).

Tratando acerca do direito tributário, e, especificamente, sobre as espécies tributárias, o poder



constituente ampliou as previsões contidas no texto do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº. 5.152 de 1966 e recepcionado pela nova ordem constitucional com o *status* de lei complementar, para transcender a teoria tripartida, defendida por Rubens Gomes de Souza e Paulo de Barros Carvalho, a qual estabelecia que tributos fossem apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, conforme o artigo 5º do Código Tributário Nacional.

Assim, de acordo com a abordagem constitucional vigente, o rol de espécies tributárias foi alargado, para contemplar como espécie de tributos, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, formando assim a teoria pentapartida, defendida, dentre tantos outros, por Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Kiyoshi Harada, Sérgio Pinto Martins e Eduardo de Moraes Sabbag.

Nesse particular, insta trazer à baila o ensinamento de Hugo Brito Machado:

O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições sociais. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988 (Machado, 2001).

As contribuições especiais, por sua vez, podem ser subdivididas em contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, contribuição de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais, ambas com espeque no artigo 149 da CRFB/88, além da contribuição para o custeio de serviços de iluminação pública, prevista no artigo 149-A da CRFB/88.

O objeto da presente pesquisa gira em torno das contribuições sociais, que são tributos de competência exclusiva da União Federal, assim como disposto expressamente no *caput* do artigo 149 da CRFB/88, mais especificamente da contribuição social que recai sobre a verificação do grau de incidência de incapacidade laborativa em virtude de riscos do ambiente de trabalho.

Enfrentando o tema das contribuições sobre o lucro das pessoas jurídicas, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº. 138.284, sistematizou o regime jurídico das contribuições sociais, inclusive, assinalando a exigência de lei complementar para a instituição das contribuições sociais aludidas no artigo 195, §4º da CRFB/88, onde se encontra alocada a GIIIL-RAT, justamente por se referirem àquela competência residual da União prescrita no artigo 154, inciso I da CRFB/88.

Como tributo que é, a GIIIL-RAT, outrora denominada de SAT, referindo-se a seguro acidente do trabalho, reclama a observância estrita dos princípios constitucionais comuns às demais espécies tributárias, como o princípio da tipicidade cerrada (art. 150, I da CRFB/88), da isonomia (art.



150, II da CRFB/88), da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CRFB/88), destacando-se dentre esses, os princípios da retributividade e da equidade, cuja análise pormenorizada é imprescindível ao desenvolvimento da presente pesquisa.

Além dos princípios gerais, por se tratar de contribuição social, por natureza se submete às regras estabelecidas no artigo 195 da CRFB/88, como, por exemplo, a vedação de criação ou ampliação de benefício ou serviço afeto à seguridade social sem engendrar a respectiva fonte de custeio, a incidência da anterioridade nonagesimal, a imunidade das entidades de beneficência social, dentre outros.

Nesse momento, necessária se faz a análise da estrutura do tributo.

1.1 Regra matriz de incidência tributária

Diferentemente do que ocorreu com os impostos, tributos de natureza não vinculada, como se pode extrair do artigo 167, inciso IV da CRFB/88, o Poder Constituinte Originário não se preocupou em bem definir a regra matriz de incidência tributária (RMIT) das contribuições sociais, tendo se preocupado mais com o estabelecimento da destinação a ser dada ao produto da sua arrecadação (Carraza, 1999), o que reclama trazer à baila as nuances da regra matriz de incidência tributária dessa espécie tributária.

Em princípio, não é forçoso pinçar novamente que a GILL-RAT é um dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento de salários, referente ao

custeio de pensões por morte, aposentadorias especiais e dos benefícios previdenciários em razão de relações trabalhistas sujeitas a determinados graus de riscos do ambiente laboral, ao lado da contribuição social patronal, e contribuições para terceiros.

Analisando o fenômeno legal da incidência tributária, cabe mencionar que é subdividido pela doutrina em dois momentos, o antecedente, que traduz abstratamente a situação fática de possível ocorrência e de importância para o Direito Tributário, e o consequente, que revela o tratamento jurídico dado à materialização da hipótese de incidência.

Sobre o assunto, o professor Ricardo Lobo Torres preleciona:

A expressão fato gerador deve ser reservada ao antecedente da regra de incidência, isto é, à descrição ou à definição da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, que abrange o objeto, o sujeito e o tempo do fato gerador. Corresponde ao que os alemães denominaram de Tatbestand. A regra de incidência contém ainda o consequente, ou seja, a estatuição do dever de pagar o tributo, representada pelos dados quantitativos, geralmente base de cálculo e alíquota. Os alemães se referem à Rechtsfolge (Torres, 2005).

Sistematizando a RMIT, a doutrina aloca no antecedente a



análise dos aspectos material, temporal e espacial do fato gerador da obrigação tributária, e ao conseqüente, a desnudamento de seus aspectos pessoal e quantitativo (Torres, 2005).

Nessa esteira, a contribuição social em estudo possui como critério material a remuneração paga devida, paga ou creditada a qualquer título pelo empregador a seus empregados, forte no artigo 22, inciso II da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991 (Lei da Seguridade Social), e no artigo 202, *caput* do Decreto nº. 3.048, 06 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social).

Analisando o critério temporal da GIL-RAT, pode ser dito que só pode ser aquele momento em que se verifica o adimplemento dos valores constantes na folha de pagamento de salários, que é, em regra, realizada pelo empregador em cada mês de competência, com base igualmente nos dispositivos acima mencionados, renovando-se a obrigação de se recolher o tributo a cada ciclo mensal.

Quanto ao critério espacial, a GIL-RAT é cobrada em todo território nacional, justamente por se tratar de um tributo federal.

No que se refere ao critério pessoal, o sujeito ativo é a União, ente público que possui competência exclusiva para a instituição, regulação e cobrança do tributo, de acordo com o artigo 149 da CRFB/88, ficando a sujeição passiva a cargo do empregador que realiza a remuneração de seus empregados.

Atenção especial para o presente trabalho no que diz respeito ao critério quantitativo, de vez que traduz a dimensão econômica do fato

imponível³, portanto, imprescindível à análise da repercussão financeira do tributo na folha de pagamento. A doutrina ramifica o critério quantitativo em base de cálculo, que é a grandeza econômica sobre a qual será aplicada a alíquota a fim de obter o *quantum* devido a título de tributo, e alíquota, que é justamente a porção que se extrai daquele fato que demonstra manifestação de riqueza (Torres, 2005).

No caso da GIL-RAT, a base de cálculo é o valor geral da folha de pagamento de salários, que, no dizer do inciso II do artigo 22 da Lei da Seguridade Social, corresponderia ao “total das remunerações pagas ou creditadas”, dispositivo que também traz as alíquotas em suas alíneas “a”, “b” e “c”, do mesmo inciso II do artigo 22 da aludida Lei da Seguridade Social.

Aplicação das referidas alíquotas se dará conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), seguindo a planilha constante do Anexo V do Regulamento Geral da Previdência Social, com a redação atribuída pelo recente Decreto nº. 10.410, de 30 de junho de 2020.

2. Análise da repercussão econômica do fato imponível

Um dos atributos mais marcantes das contribuições sociais é que há exposição na constituição acerca da finalidade dos recursos auferidos com a exação tributária⁴,

³ Para o Direito Tributário, fato imponível é aquele que ao ser praticado acaba se adequando à hipótese de incidência do tributo, gerando o dever de pagar o tributo.

⁴ A exação tributária é a atividade do Estado consistente na arrecadação e



diferentemente dos impostos que em regra não exigem contrapartidas do Estado, de acordo com o artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), ou das taxas, que pressupõem uma atividade estatal que seja efetivamente prestada ou posta à disposição do contribuinte, haja vista o disposto no artigo 77, *caput* do CTN.

Esse traço foi denominado pela doutrina de retributividade, que reflete a imposição de destinação específica das receitas auferidas em razão do tributo.

Nesse ponto, é imprescindível a lição do professor Roque Antonio Carraza:

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional dessas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização de uma determinada atividade de competência federal (Carraza, 1999).

Prossegue o renomado autor:

Deveras, na medida em que os tributos aqui cogitados conectam-se ao atendimento de determinadas finalidades (aquelas apontadas no art. 149, da CF), tal destinação passa a integrar seu regime jurídico (Carraza, 1999).

cobrança dos tributos que foram instituídos.

Com base nessas premissas, não há dúvidas de que a norma do artigo 195 da CRFB/88 passa a constituir a própria essência das contribuições sociais.

Vale lembrar que o referido comando constitucional visa concretizar o princípio da solidariedade, que igualmente pode ser extraído do artigo 3º, inciso I, da Carta Magna de 1988, já que impõe o dever de participação da sociedade com o financiamento dos serviços postos à disposição da sociedade com um todo, inclusive, nos termos da própria Lei da Seguridade Social, em seu artigo 10.

Sobre o tema, o professor Eduardo de Moraes Sabbag esclarece:

Frise-se, em tempo, que o princípio da solidariedade cria um contexto particularizante para as contribuições de seguridade social, qual seja, o de que todos poderão ser chamados a contribuir, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atuação estatal. É algo que marca de modo indelével as contribuições de seguridade social, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade em seu financiamento (Sabbag, 2015).

O próprio texto constitucional esclarece a abrangência do que vem a ser a seguridade social, como se pode verificar do artigo 194 da CRFB/88.

No caso específico da GII-L-RAT, a sua finalidade é justamente custear os



serviços de pensão por morte acidentária, bem como de aposentadorias especiais, direcionadas àqueles obreiros que laboraram em condições prejudiciais à sua saúde ou à sua higidez física ou mental, pelos períodos exigidos na legislação, nos moldes do artigo 57 da Lei n.º. 8.213 de 24 de julho de 1991, além de subsidiar benefícios previdenciários concedidos em razão de acidente de trabalho ou em decorrência de doenças ocupacionais.

Salta aos olhos o caráter contraprestacional⁵ próprio da GIIIL-RAT, já que sua incidência leva em conta o cômputo dos dispêndios do Erário Público para custear os salários dos empregados segurados, ou trabalhadores avulsos, por morte, por acidentes ou aposentados, afastando-se qualquer intenção de entendimento que lhe queira atribuir natureza puramente arrecadatória.

Nessa esteira de raciocínio, sendo verificada que a grande incidência de incapacidade laborativa, temporária ou definitiva, ou ainda de perda prematura da capacidade de trabalho, demandando a antecipação da aposentadoria, ou, ainda, morte por acidente de trabalho, foi criada a GIIIL-RAT, pois necessário se fazia a criação de serviços na previdência pública para tratar esses eventos.

Como se sabe, não há possibilidade de criação de serviços no âmbito da previdência social, sem a

respectiva implementação de nova fonte de custeio, tal como prevê o artigo 195, §5º da CRFB/88.

Outro princípio que reclama análise dedicada no presente trabalho é o princípio da equidade, cujo conceito foi brilhantemente definido pelo saudoso professor Aliomar Baleeiro:

Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresenta absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata para as condições inusitadas do caso especial concreto (Baleeiro, 1991).

Na hipótese específica da GIIIL-RAT, há expressa previsão legal no sentido de se deferir a busca pela equidade no caso concreto.

Assim, no que tange ao critério quantitativo, em que pese haver estabilidade quanto à base de cálculo, que será sempre o valor da folha de pagamento de salários, como relação às alíquotas a incidir, o próprio texto constitucional informa na norma do artigo 195, §9º que as contribuições sociais disciplinadas no inciso I, do *caput* do próprio artigo, poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Com efeito, o contribuinte poderá demonstrar que a previsão genérica das alíquotas incidentes na GIIIL-RAT pode estar gerando uma exação excessiva.

⁵ O termo em destaque é empregado para demonstrar o intuito do Estado em instituir o tributo a fim cobrir os gastos gerados para manter o sistema da seguridade social. Em outras palavras, o tributo acaba sendo uma forma de o Estado diminuir os impactos com a manutenção de serviços sociais.



Uma das ferramentas postas à disposição do sujeito passivo dessa obrigação tributária específica é a demonstração da baixa incidência de eventos que demandem o acionamento de benefícios a serem concedidos pela Previdência Social, além da adequação da atividade preponderante conforme a legislação.

3. Repercussões sobre a folha de pagamento de salários

A adoção de estratégias elisivas, no âmbito do que dispõe a legislação, pode assegurar a redução do montante do tributo, além de cooperar para o aprimoramento das condições do ambiente do trabalho, como será apontado adiante.

3.1 Planejamento tributário

Na sistemática da GII-RAT há considerável implicação quanto ao custo efetivo da folha de pagamento de salários, já que há exigência do Fisco de que o sujeito passivo efetue o recolhimento da contribuição social sobre a folha de pagamento nos percentuais de 01% (um por cento), 02% (dois por cento) ou 03% (três por cento), correspondendo aos graus leve, médio e grave, respectivamente, nos exatos moldes do inciso II do artigo 22 da Lei da Seguridade Social.

Contudo, é cediço que é lícito ao sujeito passivo se valer de técnicas administrativas no intuito de evitar a ocorrência do fato gerador, postergar a sua verificação ou, ainda, minorar o impacto financeiro da tributação, o que a doutrina denominou de planejamento tributário, e que, diga-se de passagem, não corresponde aos

estratagemas vedados pela norma geral antielisão, inculpada no artigo 116, parágrafo único do CTN, já que no caso em análise, não se fala em realização de atos mediante fraude.

Sobre a possibilidade de adoção de planejamento tributário, merece menção aos ensinamentos do professor Ricardo Alexandre:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa (Alexandre, 2018).

Nesse particular, incidindo na hipótese os princípios da retributividade e da equidade, o sujeito passivo não poderia ser instado a assumir uma obrigação tributária desproporcional, já que a legislação regulamentadora da matéria confere ao contribuinte o dever de realizar o autoenquadramento, e, por conseguinte, realocar a posição de sua atividade preponderante ao adequado grau de risco, e, destarte, aplicar a menor alíquota possível.

Parece claro que o ajustamento do efetivo grau de risco da atividade



empresarial desempenhada pelo contribuinte é medida que se impõe, pois do contrário estar-se-ia cometendo grave e direta lesão aos princípios constitucionais já referidos, como os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da retributividade e da equidade.

A conclusão em destaque tem por base a premissa de que o contribuinte que menos coopera para a incidência dos serviços previdenciários de pensão por morte, aposentadoria especial e auxílio-acidente, ou seja, que se dedica na elaboração de planos adequados de prevenção de acidentes e de exposição a agentes perigosos e insalubres, por critério de justiça, igualmente deveria menos colaborar para o custeio desses serviços postos à disposição da sociedade.

3.2 Redução do impacto financeiro sobre a folha de salários

O sujeito passivo da obrigação tributária em xeque, que é a pessoa jurídica que necessita de recursos humanos para a realização do objeto social da empresa, admitindo empregados para realização dessas finalidades, em regra deve buscar o enquadramento das suas atividades dentro dos quadros de graus de risco, estabelecidos conforme as atividades preponderantes.

Impende registrar, que recentemente houve alteração da legislação disciplinadora da matéria, tendo o Decreto nº. 10.410/2020, alterado o §3º do artigo 202 do Regulamento da Previdência Social, bem como acrescentado o §3º-A ao

mesmo dispositivo legal.

Antes da referida alteração legislativa, o texto legal previa que o cômputo do *quantum* devido deveria levar em consideração a empresa como um todo, abrangendo a inscrição matriz no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), bem como as filiais, mesmo que estivessem sido constituídas por CNPJ diverso.

Como ilustração, vale mencionar que esse mesmo conceito havia sido tomado pelo legislador ao instituir cota de portadores de deficiência, que, por expressa definição legal, determinou que fosse aplicada a cota única a todos os estabelecimentos ligados à empresa, nesse caso, matriz e filiais, como adverte o artigo 93 da Lei nº. 8.213, de 24 de julho de 1991.

Ao direcionar abrangência da verificação do grau de risco a cada estabelecimento empresarial, o Chefe do Poder Executivo proporcionou avanço ao instituto, pois, realmente, a avaliação dos graus de riscos ambientais do trabalho leva em conta o local específico em que aquela atividade é desempenhada pela empresa, e onde os colaboradores exercem efetivamente suas funções.

Ademais, sobre a definição de estabelecimento empresarial, trazida pelo aludido acréscimo do §3º-A, merece ser registrado que a inovação igualmente foi muito acertada, de vez que estabelecimento empresarial não corresponde à empresa conjuntamente com todas as suas frentes de atuação, mas tão somente a unidade produtiva, mormente quando havia a separação dessas unidades por meio de inscrições distintas no CNPJ.

Impende registrar, que o Código Civil Brasileiro em seu artigo 1.142



estabelece a definição legal de estabelecimento, conceito que foi bem elucidado pelo jurista Délio Maranhão:

[...] a empresa, conceitualmente, distingue-se do estabelecimento, embora o uso identifique, na prática, tais expressões. A empresa é a unidade econômica, e o estabelecimento, a unidade técnica de produção. Aquela traduz, antes, a atividade profissional do empresário, considerada no seu aspecto funcional, mais do que no instrumental (Maranhão, 2003).

Nesse contexto, a inovação legislativa transcende o entendimento vazado no Enunciado n°. 351 da Súmula de Jurisprudência Dominante do Superior Tribunal de Justiça, pois engloba no conceito de estabelecimento empresarial aquele que funciona sob a dependência da empresa, dispensando que o estabelecimento esteja vinculado a um CNPJ específico, já que pelo texto do verbete em xeque, havia necessidade de vinculação a um CNPJ:

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.

Vale consignar que o entendimento cristalizado do Superior Tribunal de Justiça ocasionou a

alteração do artigo 72 da Instrução Normativa n°. 971/2009 da Receita Federal do Brasil pela Instrução Normativa n°. 1.453/2014, publicada por esse mesmo órgão federal.

A inovação legislativa, por si só, já garantiu ao sujeito passivo maior precisão na adoção da alíquota devida, de vez que impõe a análise direta no local da efetiva prestação dos serviços para a verificação da atividade preponderante.

Tal alteração permite o rechaço das alíquotas gerais presumidas, que de fato seriam prejudiciais, já que por óbvio imporiam caro ônus tributário ao sujeito passivo independente do fato deste ter cooperado ou não para a redução dos riscos.

A elaboração do Laudo Técnico das Condições do Ambiente do Trabalho (LTCAT) é uma exigência que já reclamava a análise pormenorizada do estabelecimento empresarial específico, e sua construção com vistas a melhor estabelecer as alíquotas, conforme os graus de risco, de fato não causaria qualquer óbice ou dificuldade na fiscalização do tributo objeto do presente estudo.

Nessa esteira de raciocínio, o parágrafo quinto do artigo 202 do Regulamento da Previdência Social dispõe que cabe ao sujeito passivo realizar o autoenquadramento.

Nesse particular, como vista a prestigiar o princípio da equidade, o contribuinte poderá produzir o LTCAT e demonstrar que o grau de risco incidência sobre todas as atividades exercidas pela empresa é menor do que aquele previsto de forma presumida na legislação, sem o qual não é possível a redução do tributo.

Para que se alcance o escopo de



elucidar o real grau de risco, o LTCAT deverá veicular a medição dos agentes nocivos à saúde, como os agentes biológicos, físicos e químicos, ou que causem risco de morte, aferindo-se inclusive o grau de exposição, se permanente, eventual ou intermitente, o que demanda seja feito durante todo o expediente de trabalho da empresa contribuinte, levando-se em consideração todos os obreiros ativados naquelas circunstâncias.

Desse modo, demonstrada a discrepância entre o patamar legal e o que efetivamente deveria de ser observado pela empresa, o Fisco obrigatoriamente tem de reduzir o percentil para atender aquela realidade retratada no quadro de risco apontado no laudo técnico, sob pena de violar frontalmente os princípios da equidade e da capacidade contributiva.

Outro ponto de atenção é a previsão do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que possibilita a redução das alíquotas presumidas, ao prever a aplicação de percentis redutores com possível variação de 0,5% (meio por cento) a 02% (dois por cento), que são em verdade multiplicadores variáveis a serem aplicados sobre as alíquotas, como previsto no artigo 202-A do Regulamento da Previdência Social, igualmente alterado pelo Decreto nº. 10.410/2020.

Segundo essa lógica, caso o sujeito passivo consiga demonstrar pelo laudo técnico que sua atividade não ocasiona o risco presumido, associando esse dado ao histórico de não ocorrência de eventos que demandem o acionamento dos benefícios previdenciários acidentários

no âmbito da empresa, poderá obter uma redução da carga tributária.

Vale registrar, que se ficar configurada a não existência de riscos e não ocorrência de acidentes, a economia pode chegar a 50% (cinquenta por cento), caso a partir da análise do FAP se conclua pela adoção do multiplicador variável máximo, qual seja, 0,5% (meio por cento).

Nesse contexto, a inovação no cálculo do FAP, com o advento do Decreto nº. 10.410/2020, tornou-se um verdadeiro mecanismo de incentivo às empresas contribuintes a promoverem melhorias nos seus programas de segurança e medicina do trabalho, de modo a prevenir a ocorrência de acidentes de trabalho.

Com a implementação de mudanças positivas, conseqüentemente o FAP será estabelecido nos percentuais mínimos, gerando redução da carga tributária, de vez que a verificação de redução do FAP implicará indissociavelmente na redução das alíquotas previstas para o cômputo da contribuição social específica, a GIIIL-RAT.

Por outro lado, as empresas contribuintes que não se despertarem quanto à necessidade de apresentar melhores resultados quanto à incidência de acidentes de trabalho, por conseguinte, amargarão a majoração da referida contribuição social.

A mudança legislativa analisada, poderá gerar no âmbito das empresas contribuintes que não observarem a intenção do legislador, notadamente em melhorar as condições do ambiente de trabalho, diminuindo a incidência de acidentes e o acionamento de benefícios



previdenciários, o aumento de subnotificação de riscos acidentais relacionados à segurança do trabalho.

Tal comportamento poderá ensejar uma séria distorção dos dados e a subestimação dos riscos reais de saúde e segurança do trabalho no ambiente de trabalho, o que deve ser coibido com mão firme pelo Poder Público, com a fiscalização rigorosa por partes dos órgãos competentes, já que essa atuação é essencial para a proteção da dignidade da pessoa humana (art. 1^a. Inciso III da CRFB/88), redução dos riscos inerentes ao trabalho (art. 7^o, inciso XXII da CRFB/88), e direito ao meio ambiente do trabalho saudável e equilibrado (art. 196, 200, inciso II e 225 da CRFB/88).

Considerações finais

A previsão constitucional, segundo a qual seria vedada a instituição de contribuições sócias sem a respectiva implementação da fonte direta de custeio, já aponta para o caráter retributivo dessa espécie tributária, o que se estende por lógico à GII-L-RAT, mormente porque essa se propõe a financiar os serviços oferecidos pela Previdência Social do Brasil, e atacar com maior intensidade os contribuintes que por essência exercem atividades empresariais causadoras dos eventos previdenciários de aposentaria especial e auxílio acidentário.

E pelo traço próprio dessa retributividade, e com vistas à melhor congratular o princípio da equidade, há que se viabilizar ao sujeito passivo a demonstração do adequado enquadramento de sua atividade

social, para fazer jus à incidência da menor alíquota possível a ser aplicada sobre a folha geral de pagamentos.

A elaboração do LTCAT e o cômputo do FAP são instrumentos postos à disposição do contribuinte para que possa melhor realizar o planejamento tributário, que, nesse caso, específico, terá o condão de buscar a minoração da carga tributária incidente.

Com efeito, o Presidente da República ao editar o Decreto n^o. 10.410/2020, alterando e inovando o texto do Regulamento Geral da Previdência Social, de forma muito acertada, determinou que a análise da atividade preponderante deve ser realizada conforme o estabelecimento empresarial, garantindo maior justiça na aplicação das alíquotas presumidas.

De igual modo, a possibilidade de elaboração do laudo técnico por estabelecimento empresarial também trará maior precisão no cálculo do montante devido do tributo.

Como demonstrado na pesquisa, a economia do tributo pode se dar com a redução das alíquotas, no que diz respeito à reclassificação dos graus grave e médio, podendo alcançar as alíquotas de 02% (dois por cento) ou 01% (um por cento) a depender do caso concreto, além de possibilitar a redução dessas alíquotas em até 50% (cinquenta por cento) com o cálculo do FAP.

Levando em conta que o tributo incidirá sobre a folha de pagamento, o planejamento tributário trará relevante diminuição da carga tributária, possibilitando o emprego desses recursos na melhoria das condições do ambiente de trabalho e de concessão de benefícios aos



obreiros para a recomposição de sua força de trabalho.

Contudo, pode ocorrer de as empresas contribuintes optarem por omitir a ocorrência de acidente no ambiente de trabalho, ao invés de melhorar seu planejamento de segurança e medicina do trabalho, ocasionando, assim, prejuízo na análise das autoridades públicas acerca do real contexto.

Portanto, para que a redução na carga tributária se reflita em benefícios para a coletividade, é válido que, de forma concomitante, as autoridades fiscalizem rigorosamente o cumprimento das normas de segurança e saúde no trabalho e que as empresas contribuintes sejam incentivadas a adotar práticas efetivas de prevenção de acidentes, sem recorrer à omissão ou subnotificação de informações.

Garantir a prevenção de acidentes de trabalho e a proteção dos trabalhadores é de fundamental importância, pois concretiza os direitos sociais da classe trabalhadora, em especial a dignidade da pessoa humana, o direito à saúde, à redução de riscos no ambiente de trabalho e ao meio ambiente saudável e equilibrados, de forma a promover relações de trabalho mais justas e equânimes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 12 ed. Salvador: Jus Podivm, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL. **Constituição da República**

Federativa do Brasil, D.O.U. 05.10.1988.

Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 13/06/2021.

BRASIL. Decreto nº. 3.048, de 6 de maio de 1999, D.O.U. 07.05.1999, republicado em 12.05.1999. **Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm Acesso em: 13/06/2021.

BRASIL. Decreto nº. 10.410, de 30 de junho de 2020, D.O.U. 01.07.2020. **Altera o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10410.htm#art1 Acesso em: 28/06/2021.

BRASIL. Instrução Normativa da RFB nº. 971, de 13 de novembro de 2009, D.O.U. 17.11.2009. **Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15937#1021758> Acesso em: 28/06/2021.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, D.O.U 27.10.1966. **Aprova o Código Tributário Nacional**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm Acesso em: 13/06/2021.

BRASIL. Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, D.O.U 25.07.1991, republicado em 11.04.1996 e republicado em 14.08.1998.

Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. Lei nº. 8.213, de 24 de julho de 1991, D.O.U 25.07.1991, republicado em 11.04.1996 e republicado em 14.08.1998.

Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm Acesso em: 20/06/2021.



BRASIL. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, D.O.U 11.01.2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm Acesso em: 20/06/2021.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 03 ed. Salvador: Jus Podivm, 2009.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal comentada e legislação constitucional**. 6 ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARANHÃO, Délio. **Instituições de direito do trabalho**. Vol. 1. 21 ed. São Paulo: LTr, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 351**. Data de Aprovação Sessão Plenária de 11/06/2008. Fonte de publicação DJ de 19/06/2008; RSSTJ vol. 30 p. 353; RSTJ vol. 210 p. 509. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?sumula=351> Acesso em: 18/07/2021.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE**, Rel. Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01.07.1992, DJ 28.08.1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091> Acesso em: 27/06/2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.