

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O SEGURO  
DE ACIDENTES DO TRABALHO**

---



**Eduardo Marcial Ferreira Jardim\***

## **1 Introdução**

A contribuição social *in casu* é exigida das pessoas jurídicas, por meio de percentuais de 1%, 2% ou 3% em relação à folha de salários, os quais oscilam para mais ou para menos em conformidade com o grau de risco acidentário da atividade exercida pelo contribuinte. É dizer, a atividade cujo risco seja leve será gravada com a alíquota de 1%, se risco médio 2%, ao passo que o risco grave ensejará a incidência de 3%. Instituída originalmente em 1976 e cobrada a partir de então, somente nos últimos anos é que sua exigência deu margem à instalação de controvérsias acerca de sua constitucionalidade. Embora a legislação original tenha merecido inúmeras modificações, cumpre observar que alguns pontos polêmicos já existiam desde a criação do referido gravame e persistem até os dias de hoje.

Na amplitude doutrinal preponderam pronunciamentos no sentido de infirmar a sua harmonia com o Texto Excelso, premissa, diga-se de passo, que desfruta de expressiva ressonância no Judiciário Federal, em despeito, contudo, de provimentos tendentes a legitimar a exigibilidade da aludida contribuição.

Como se vê, o assunto afigura-se tormentoso para todas as partes, seja a Fazenda, preocupada em prover os cofres públicos, seja o contribuinte, dada a sua condição de sujeito passivo, sejam os demais operadores do direito envolvidos com o questionamento do problema tematizado, no caso advogados, procuradores autárquicos e magistrados.

Ao demais, a Justiça Federal contabiliza um expressivo número de pleitos judiciais, tendo por objeto a contribuição em apreço, o que demonstra a existência

---

\* Mestre e Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

de um aspecto inegavelmente controverso em torno do assunto, ao menos entre as partes enlaçadas na respectiva obrigação, embora, de outro lado, inexistas grandes embates na comunidade científica, pois o labor doutrinal da lavra de juristas de tomo nos revela a sua inclinação por acoimar a referida contribuição como decididamente inconstitucional.

## 2 Legislação

Copiosos diplomas versaram a contribuição sob comento, desde a Lei 6.376, de 19.10.1976, até a legislação de regência, ora a viger, sem contar outras tantas leis, decretos e atos administrativos. De todo modo, o presente estudo examinará o assunto sob a óptica de seu texto básico consubstanciado na Lei 8.212, de 24.07.1991 que dispõe sobre a organização da seguridade social, institui o Plano de Custeio e estabelece outras providências. Sobremais, merecerá reflexões, também, o atual Regulamento inserto no Dec. 2.173, de 06.03.1997, máxime porque integra o conjunto normativo aplicável à espécie.

### 2.1 A Lei em vigor

Com efeito, o comando inserto no art. 22, II, alíneas *a*, *b* e *c*, da Lei 8.212, de 24.07.1991, descreveu a conduta suscetível de tributação, firmou as condicionantes de tempo e de espaço, bem como esclareceu acerca dos sujeitos da obrigação, mas não deu completude ao componente quantitativo da regra matriz, tanto que se se limitou a estatuir genericamente os percentuais de incidência, atrelando-os ao grau de risco acidentário concernente à atividade preponderante do sujeito passivo.

### 2.2 O Regulamento

Empós a publicação da lei retrocitada, o Executivo regulamentou o assunto por intermédio do Dec. 612, de 22.07.1992, o qual foi modificado pelo Dec. 2.173, de 05.03.1997. Este, a seu turno, cuida da matéria, na medida em que reproduz as percentagens relativas às alíquotas progressivas em conformidade com a lei básica, consoante estampa o art. 26, I, II e III, senão também define a locução *atividade preponderante*, como quer o § 1.º do mencionado preceito, quanto a abrigar uma tabela anexa a qual relaciona as atividades preponderantes e os correspondentes graus de risco acidentário, nos termos, é bem de ver, do quanto dispõe o § 2.º, do mesmo mandamento.

### 3 Contraste de juridicidade

#### 3.1 Descompasso em relação ao primado constitucional da estrita legalidade

A legalidade genericamente considerada exprime um dos vetores proclamados pelo constitucionalismo contemporâneo. A propósito, o inc. I, do art. 5.º, do Texto Excelso consagrou aquele princípio ao contemplá-lo no plexo dos direitos e garantias, o qual mereceu também a natureza de cláusula pétrea.

O aludido cânone condiciona à lei a incumbência de criar direitos e deveres em primeira mão, na trilha, aliás, das ensinanças de Renato Alessi para quem o regime jurídico tipificador da função legislativa consiste na inovação primária da ordem jurídica.

De par com a sua acepção lata, a legalidade ganhou cores escarlates na seara tributária, uma vez que o constituinte reiterou-a no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, conforme preceitua o inc. I, do art. 150, cujo comando gizou que somente a lei pode instituir ou aumentar tributos.

Daí a razão por que nesse campo normativo torna-se de mister um *maximum* de legalidade ou a legalidade adjetivada como estrita, a qual requer que a lei descreva exaustivamente todos os elementos da norma matriz de incidência, equivale dizer, a conduta suscetível de tributação, as condicionantes de espaço e de tempo em que ela propicia a instalação do vínculo obrigacional, os sujeitos da obrigação e a quantificação do *debitum*, sem contar a estatuição dos mecanismos revisores da própria legalidade, como agudamente acentua.

O asserto proposto ressoa no magistério autorizado de juristas de prol, a teor de Carvalho (1991, p. 98), para quem somente a lei tem o condão de enunciar todos os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Carrazza (1991, p. 144), por sua vez, acentua que apenas a lei tem o apatnágio de estabelecer os elementos essenciais do tributo, quais sejam, aqueles que podem influir no *quantum* da obrigação tributária.

Outro não é o pensar de Amaro (1997, p. 110) que assim averbou:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado dobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que *in concreto* se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação.

Moraes (1984, p. 398), com sua proverbial mestria, sublinha que ao Executivo é vedado implementar o processo de criação do tributo. Ouçamo-lo, pois: “O Poder Executivo não pode complementar a lei tributária. A lei tributária, ao instituir o tributo, não deve apenas indicar-lhe o nome, mas, sim, apresentar todos os elementos essenciais que servem para individualizá-lo (fato gerador, base de cálculo e contribuinte)”.

O eminente professor Nogueira (1963, p. 39) preleciona que o tributo somente existe “se criado por lei e na medida por ela criado”.

Segundo palavras memoráveis do saudoso Geraldo Ataliba, o princípio da estrita legalidade antolha-se infenso a qualquer valoração subjetiva, quer da atividade administrativa, quer da atividade jurisdicional. A bem ver, esse é o pensar dos juriscultores do direito, quer aqui, quer alhures, a exemplo de Alberto Xavier, Juan Carlos Luqui, Perez de Ayala, Sainz de Bujanda, Linares de Quintana, Gerd W. Rothmann e inúmeros outros autores de tomo.

O parecer ora propugnado encontra lastro no próprio princípio *per se*, senão também na sua conjugação com outros postulados constitucionais, assim como a segurança jurídica, a tipicidade, o direito de propriedade, senão também o próprio divisor de águas entre as funções estatais de índole legislativa e administrativa.

Ante o rigor da estrita legalidade o legislador subconstitucional jamais poderia dispor sobre a base de cálculo de qualquer tributo, a não ser as alíquotas dos impostos sobre a importação, exportação, IPI e IOF, conforme estabelece o § 1.º, do art. 153, do Texto Magno. Aliás, essa regra restringiu os poderes que a Carta de 1967 atribuía ao Poder Executivo, porquanto lhe permitia cuidar não só de alíquotas, mas também de base de cálculo dos referidos impostos desde então submetidos à estrita legalidade, mas com atenuações.

Como se pode atestar, a premissa maior erigida pelo constituinte não permite que o Executivo disponha sobre base de cálculo de qualquer tributo, podendo apenas graduar alíquotas dos impostos apontados, jamais de qualquer outro gravame. Nem se diga que houve mera regulamentação da lei, pois, de um lado, o Executivo qualificou os graus de riscos acidentários das diversas atividades econômicas, definindo, por via de consequência, a respectiva percentagem de tributação. De outra parte, em se tratando de contribuinte com mais de uma atividade, o Poder Executivo estatuiu que a incidência dar-se-á em função do segmento que abrigar o maior número de empregados, ou seja, caso o contribuinte mantenha 100 empregados sujeitos a risco leve e 101 submetidos a risco grave, deverá ele recolher a contribuição como se todos estivessem alcançados pelo risco grave, vale dizer, 3%!

Ora, se a base de cálculo da contribuição escrutada consiste na conjugação dos conceitos de atividade preponderante e graduação dos riscos acidentários por atividade econômica, os quais foram integralmente descritos por decreto e não por lei, resta claro que houvera usurpação de função legislativa, daí a inconcussa ofensa ao princípio da estrita legalidade.

### **3.1.1 Desconcerto no tangente à legalidade no patamar infraconstitucional**

A esdruxulez contida na legislação da Contribuição Social–SAT não resiste também a um contraste de legalidade no hemisfério infraconstitucional. Tanto assim é que ao dispor sobre legislação tributária o Código Tributário Nacional retri-lha corretamente a dimensão da estrita legalidade proclamada no Texto Excelso.

Nesse diapasão, o art. 97, IV, prescreve que a estatuição do critério quantitativo da norma matriz traduz matéria privativa de lei *stricto sensu*. Segundo a letra daquele mandamento, somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo. Obtempere-se que aquele comando faz algumas ressalvas, seja ao dizer que Resolução do Senado estabeleceria as alíquotas máximas do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e do imposto relativos à circulação de mercadorias, seja ao admitir que o Executivo pudesse dispor sobre o critério quantitativo dos impostos sobre a importação, exportação, operações de crédito, câmbio, seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários, observadas as alterações e restrições advindas com a Carta de 1988. Como visto, a contribuição sob exame não se encontra elencada naquele preceito definidor da legalidade tributária na esfera subconstitucional, daí o rematado absurdo que representa a sua exigibilidade.

A bem ver não poderia o Código discrepar da Constituição, donde, corretamente o legislador reproduziu com explicitude uma das colunas mestras do sistema constitucional tributário. Ante essas ponderações, força é concluir mais uma vez que, por qualquer óptica que seja, a contribuição Social–SAT exprime uma manifesta afronta à legalidade tributária.

### **3.1.2 Equivocidades perpetradas por opiniões divergentes**

Em que pese a densidade dos argumentos que expõem o flagrante desconcerto entre a estrita legalidade e a legislação sob exame, exsurgem algumas opiniões em sentido oposto, as quais incorrem em vitandas cincas, porquanto passam ao largo da carga semântica e do conteúdo do referido princípio constitucional.

Assim, os prosélitos da tese contrária supõem equivocadamente que a atividade regulamentar na messe tributária estaria investida de poderes para aclarar a aplicação da lei. Estimam também que a ofensa à estrita legalidade somente se configuraria caso o regulamento fosse além do texto legal. Entrementes, esses argumentos não resistem a uma meditação mais detida, seja porque a regulamentação *in casu* não se limitou a aclarar o conteúdo da lei, seja porque, ao revés do sustentado, o regulamento extrapolou os lindes da lei.

Sobeja indubitado que a inserção de qualquer elemento na quantificação do tributo não significa aclarar a lei, nem implementá-la nos limites legais, mas representa indevida inovação, máxime porque no espectro tributário somente a atividade legislativa desfruta da potestade inalienável e indelegável de descrever todos os

elementos da norma matriz de incidência, inclusive, por óbvio, a quantificação do gravame. A lei ora esquadrihada, como visto, ao contrário de exaurir a quantificação da contribuição conforme deveria fazê-lo, foi lacunosa e incompleta, tanto que não classificou os graus de riscos acidentários, bem como não definiu o que seja atividade preponderante. Ora, a toda evidência, somente outra lei poderia suprir aqueles pontos lacunares, jamais um decreto regulamentar do Executivo, conforme o estrambótico modelo adotado pela legislação da Contribuição Social–SAT.

Afigura-se oportuno trazer à baila a inolvidável lição de Michel Stassinopoulos para quem a estrita legalidade tributária requer que o regulamento seja não apenas *contra legem* ou *praeter legem* ou *extra legem*, mas tão-somente *intra legem* e *secundum legem*. No caso em tela, mesmo admitida a hipótese de não contradição entre o regulamento e a lei, ainda assim desponta inegável o seu caráter *praeter legem*, o que macula de logo a sua validade.

Consoante exposto, depara-se inegável que o decreto definiu o critério quantitativo da Contribuição Social ora discutida, de modo inelutavelmente *praeter legem* e na contramão do vector constitucional da estrita legalidade, senão também em desobediência à vedação explícita contida no inc. iso IV, do art. 97, do Código Tributário Nacional (CTN), o que põe por terra os argumentos daqueles que se inclinam a defender uma suposta legitimidade do referido tributo.

### 3.2 Afronta ao princípio constitucional da tipicidade

Conforme consta da legislação retromencionada, a Contribuição Social SAT é exigível em função da combinação dos níveis de graus de riscos acidentários e a chamada atividade econômica preponderante do contribuinte. Dessarte, caso o contribuinte exerça uma única atividade, a percentagem de tributação será aquela contemplada na tabela constante do regulamento, mas na hipótese de haver mais de uma atividade, a incidência dar-se-á em função do grau de risco correspondente ao segmento da empresa que abrigar o maior número de empregados, pois esse é o conceito de atividade preponderante, como quer o respectivo decreto regulamentador.

Preambularmente, convém advertir que, ao definir a locução atividade preponderante, o Executivo cometeu usurpação de função, pois acutilou o postulado da estrita legalidade e invadiu seara privativa do legislativo. Sobremais, nem mesmo a lei poderia adotar a definição suso mencionada, porquanto a atividade preponderante será aquela constante do objeto social da pessoa jurídica, jamais aquela que alojasse o maior número de empregados como quer o respectivo decreto da lavra do Presidente da República.

Em abono ao alegado, basta citar o art. 110 do CTN, cujo substrato não admite a modificação de institutos de direito privado para definir ou redefinir competências tributárias. É dizer, por exemplo, ao legislador é vedado transformar um bem móvel em imóvel para fins de gravá-lo com o imposto sobre a transmissão de

bens imóveis, da mesma forma que, no problema sob comento, é defeso ao legislador pretender transfigurar em atividade economicamente preponderante qualquer outra que não seja aquela impressa em seu estatuto ou contrato social.

Essa observação, por si só, já bastaria para revelar a existência de uma desarmonia entre o fato tributário e a norma, o que rende ensanchas ao comprometimento do princípio da tipicidade, pois a sua quintessência pressupõe exatamente o contrário, equípole dizer, a exata adequação do fato à norma. O mencionado postulado, inexpresso embora, encontra-se nas dobras da estrita legalidade, enlaçando-se também com a segurança jurídica, simbolizando, assim, um poderoso instrumento de proteção em prol dos destinatários da norma tributária em relação ao Estado.

A tipicidade repulsa não só o descompasso entre o fato e a norma, mas também as fórmulas conceptuais incompletas e elásticas, a exemplo do caso vertente. Ao discorrer sobre a questão, Xavier (1978, p. 94-95) foi imperativo ao dizer: “o legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenção, de base de cálculo ou de alíquota”.

Por todas as veras, é estreme de dúvidas que a Lei 8.212, de 24.07.1991, adotou um conceito indeterminado da base de cálculo, o qual depara-se incompatível com o primado da tipicidade, tanto que a generalização do *quantum debeat* para mais ou para menos, em face do grau de risco acidentário correspondente à atividade preponderante, bem assim a própria definição dessa atuosidade, exprime premissa que passa ao largo do aludido postulado constitucional.

Ante os comentários enunciados, força é concluir que a lei básica em discussão criou uma verdadeira tributação presumida incidente sobre fato atípico, implementada em decreto que, a seu turno, definiu atividade preponderante em contrariedade com os dados constantes dos estatutos ou contrato social da pessoa jurídica, daí o irremissível desamor ao princípio da tipicidade.

Recorramos a um exemplo em que uma dada empresa tenha 210 empregados, dos quais 100 trabalham sob risco leve e 110 sob risco grave. Nesse caso o empregador teria de recolher 3% sobre o total da folha de salários, como se todos os seus empregados estivessem trabalhando sob risco acidentário de natureza grave.

Ora, o desconcerto aflora com todas as luzes, pois a tipicidade antessupõe a plena adequação do fato à norma, ao passo que no caso trazido à colação a conduta suscetível de tributação à incidência de 1% – os 100 empregados que operam sob risco leve – culmina por submeter-se à alíquota de 3%, aplicável apenas à queles que trabalham em atividades de risco grave! O dislate é de tal monta que, se transportado para a área do imposto sobre a renda, seria o mesmo que um regulamento qualificar como tributável à alíquota de 27,5% os rendimentos de um contribuinte isento!

Diante das alegações aduzidas à colação, torna-se inevitável dessumir que também por essa craveira a Contribuição Social–SAT afigura-se decididamente indevida, por inconstitucional.

### 3.3 Invasão à seara privativa de legislação complementar

Preliminarmente, cumpre assinalar que, nos termos do art. 146, III, do Texto Excelso, cabe à legislação complementar descrever os elementos essenciais da norma matriz dos impostos, dentre os quais, a hipótese de incidência, a base de cálculo e o sujeito passivo.

Como visto, aquele comando alude tão-somente aos impostos e não aos demais tributos, convindo lembrar que o mister do legislador complementar consiste na descrição dos mencionados componentes da regra padrão de incidência, conforme prefalado, remanescendo ao legislador ordinário o exercício pleno da competência tributária, ou seja, a este incumbe criar os impostos, salvo as exceções enumeradas no próprio Diploma Magno.

Por outro lado, contudo, ao voltar as vistas para as contribuições sociais, o constituinte estipulou que a sua instituição haveria de observar o disposto no art. 146, III, ou seja, somente a lei de índole complementar é que teria o apanágio de gizar os descritores e prescritores a ser implementados pelo legislador ordinário, máxime porque o *caput* do art. 149 faz expressa alusão ao artigo retrocitado, encampando-o de forma explícita e indubitável.

É dizer, seja imposto seja contribuição social, apenas lei complementar pode desenhar a hipótese de incidência e a consequência tributária que servirá de paradigma para o legislador ordinário instituir o gravame, na angusta disposição dos arts. 149 e 146, III, os quais, plasmados, firmam esse fanal que deve presidir toda a atividade legiferante no tangente à concepção de tributos daquele jaez.

Outrossim, precisa orientação pretoriana firmou a desnecessidade de texto complementar, caso o constituinte retrate ao menos a conduta passível de incidência e a base de cálculo do tributo.

Diante dessas considerações, temos uma de duas, vale dizer, ou o constituinte explana a hipótese de incidência e a base de cálculo, bem assim o sujeito passivo, ou, caso não o faça, resta a legislação complementar fazê-lo, sob pena de irremediável comprometimento da validade de qualquer tributo que seja estatuído por caminho diverso ao ora suscitado.

A talho de foice, impende veementizar que a Constituição da República nada disse acerca da Contribuição Social-SAT, o mesmo ocorrendo no plano da legislação complementar, ou seja, nenhum desses diplomas dedicou um comando sequer para esculpir qual seria a hipótese de incidência, a base de cálculo e o sujeito passivo com relação à Contribuição Social-SAT. Logo, à míngua de disposição constitucional e complementar, o legislador ordinário transcendeu o seu campo de atuação e, por meio da Lei 8.212, de 24.07.11991, versejou o assunto originalmente, fazendo-o de forma indevida e maculando, por qualquer óptica seja, a moldura gravada na Carta Magna.

### 3.4 Violação ao primado da igualdade

Em consonância com a estrambótica disposição regulamentar, o desempenho de atividade preponderante de risco grave obriga seja recolhida a contribuição à alíquota de 3%, incidente sobre toda a folha de salários, ainda que o contribuinte tenha funcionários trabalhando em setores de risco médio ou leve. Aliás, em qualquer empresa classificada como de risco grave, haverá necessariamente um dado número de empregados alocados em atividades administrativas, daí o desconcerto em relação à igualdade.

Como se vê, ressalta à evidência a impropriedade conceptual da chamada atividade preponderante, conforme positivada pelo decreto do executivo. O grau de ilogismo e de contradição com o contexto legislativo é de tal dimensão que nem mesmo a lei poderia dispor nos termos firmados pelo decreto. Deveras, causa estupefação dar conta que, sob pretexto de regulamentar a lei, o Executivo não só ultrapassou os limites legais, mas transpôs as balizas da própria lei!

Ao adotar aquela premissa o malfadado decreto estipulou tratamento igual com referência a situações desiguais, equivale a dizer, fez tábula rasa do postulado constitucional da igualdade. Em realidade, ninguém ousaria infirmar que a incidência *in casu* entreplica igualizar hipóteses nitidamente distintas, a teor de gravar com alíquotas de 3% não só as atividades de risco leve, mas também aquelas de risco médio e leve.

Cumpra obter temperar que este estudo reconhece o traço discriminatório das normas jurídicas, o qual é inerente ao direito e que, por si só, não atenta contra a igualdade.

Em veras, em obséquio às lições fecundas de Celso Antônio Bandeira de Mello, a obediência ao referido princípio constitucional se dá quando ocorre uma correlação de pertinência lógica entre o *discrímén* e a finalidade perseguida pela regra, ao passo que, *a contrario sensu*, opera-se à inobservância quando não houver aquela harmonia entre a discriminação e o fim almejado pela norma.

Cravado aquele ponto de vista acerca da natureza intrínseca da igualdade, força é perceber que a cobrança da Contribuição Social–SAT, conforme quer o decreto, afigura-se manifestamente ofensiva ao princípio da igualdade, até porque inexistente nexó plausível no binômio *discrímén* e finalidade, aquele representado pela percentagem máxima de tributação – 3% –, e este simbolizado pela correspondência entre o valor da contribuição e a eventual reparação no caso de acidente.

Em face dessas ponderações, resta evidente a transgressão ao Texto Excelso que, ao lado da igualdade genérica contemplada no *caput* do art. 5.º, consagrou-a também por meio do comando inserto no art. 150, II, contido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, conferindo-lhe dimensão de rigor extremo, a exemplo do quanto sucede com o princípio da estrita legalidade, daí haver um *maximum* de igualdade no orbe da tributação, donde, inaceitável, por todas as luzes, a discriminação contida na legislação examinada.

### 3.5 Transfiguração da natureza jurídica da contribuição

A contribuição sob exame, mercê de sua fisionomia social, reveste natureza jurídica peculiarizada pela afetação de suas receitas, no caso, predestinadas à seguridade social.

Nem se diga que a destinação seria irrelevante em relação ao regime jurídico tipificador das espécies tributárias, como dispõe o art. 4.º do CTN. Na verdade esse preceito do Código não abroquela natureza tributária, mas financeira, daí o surgimento de vitandas confusões na importante temática concernente à natureza das modalidades de tributos.

É de mister esclarecer que a destinação das receitas provenientes da arrecadação dos tributos apresenta duas variáveis, quais sejam, uma de feição tributária e outra de fisionomia financeira. A primeira, por óbvio, relevante para configurar a espécie tributária, porquanto integrante do regime jurídico constitucional, ao passo que a segunda, por situar-se na amplitude do direito financeiro, nada diz com respeito à natureza específica dos tributos.

Por oportuno, cabe lembrar o extinto IPMF e a atual CPMF que bem ilustram o ponto de vista ora pugnado. Assim, o primeiro guardava o perfil de imposto em face de sua hipótese de incidência e base de cálculo aludirem a uma conduta particular, sem quaisquer desdobramentos. Já a segunda, conquanto abrigue hipótese e base de cálculo semelhantes ao do IPMF, reveste a roupagem de contribuição social de seguridade, uma vez que o seu regime jurídico constitucional se caracteriza pela afetação de suas receitas, as quais se preordenam a ser aplicadas na área da saúde pública que, de seu turno, se insere no âmbito da seguridade social.

De conseguinte, importa salientar que o Texto Excelso qualificou as contribuições como tributos com destinação afetada, donde, por via de conseqüência, esse aspecto endógeno depara-se não só relevante, mas como a própria quintessência desses gravames. Outrossim, a efetiva aplicação dos recursos das aludidas contribuições, já no universo do direito financeiro, caráter exógeno, nada diz com sua natureza jurídica tributária, até porque, em que pese a existência de uma relação de contigüidade, o direito financeiro não se confunde com o tributário.

Dessarte, por considerar que as receitas das Contribuições Sociais–SAT se destinam a cobrir os seguros de acidentes do trabalho, seria natural que houvesse uma relação direta entre o valor da prestação e a contrapartida, sob pena de transformar a contribuição em imposto inominado, como, aliás, acabou ocorrendo. Advirta-se que essa desfiguração se verifica em toda cobrança da contribuição examinada, pois, certamente, toda empresa abriga em seus quadros um grupo de funcionários administrativos, cujo risco acidentário seja leve, daí a inadequação daquela generalidade em função da qual o contribuinte deveria efetivar o pagamento do tributo sob uma única alíquota atrelada à chamada atividade preponderante. Em suma, trata-se de um verdadeiro imposto travestido de contribuição, o qual é indevido, não só por vício de forma, mas por afetação incorreta e despropositada.

## 4 Conclusão

Ao consoar do explanado, a lei instituidora da Contribuição Social–SAT omitiu-se no tangente à quantificação do gravame, deixando tal mister ao sabor da função administrativa, o que traduz manifesta ofensa ao primado constitucional da estrita legalidade.

Essa circunstância, a bem ver, sobre atritar o princípio suso mencionado, agride também os postulados da tipicidade, da privatividade de legislação complementar, da igualdade, bem como desnatura o desenho tipológico da referida contribuição, além de inobservar, ainda, a legalidade no plano subconstitucional, no caso aquela imersa no inc. IV, do art. 97, do CTN, tudo na estrita conformidade com os argumentos expendidos à sociedade nos desdobres deste estudo.

Em face disso, o sujeito passivo da referida contribuição pode bater às portas do Judiciário com o desígnio de obter provimento jurisdicional no sentido de determinar a suspensão da exigibilidade das prestações vincendas, podendo, outrossim, pleitear a devolução do quanto recolheu indevidamente, seja por meio de repetição de indébito, seja por intermédio da compensação com quaisquer das contribuições de seguridade social, vencíveis mês a mês e administradas pelo Instituto Nacional da Seguridade Social.

## Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. 1. ed. p. 110.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1991. p. 144).
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 4. ed., 1991. p. 98.
- GARCIA, Eusébio Gonzáles. in “El principio de legalidade tributaria em la Constitución Española de 1978, *RDT*, 17-18:7.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 398.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, São Paulo: edição do autor, 1. ed., 1963. p. 39.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. RT, 1978. p. 94-95.

