

DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PARCELAS PAGAS A TÍTULO DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Raphael Silva Rodrigues¹

Tiago Gomes de Carvalho Pinto²

Sumário: 1. Do objeto do presente trabalho – 2. Da conceituação e finalidade – 3. Do breve histórico legislativo do aviso prévio e sua natureza no campo de incidência tributária – 4. Das jurisprudências acerca da matéria – 5. Da síntese conclusiva

RESUMO: Nesse artigo será abordado a extensão da ilegalidade acerca da exigência da inclusão do valor pago a título de aviso prévio indenizado no montante do salário de contribuição, em virtude do advento do Decreto nº 6.727/09, notadamente à luz da doutrina e jurisprudência predominante dos nossos Tribunais pátrios.

Palavras-chave: Ilegalidade. Inclusão do aviso prévio indenizado na base de cálculo do salário de contribuição. Natureza jurídica. Parcela indenizatória. Decreto nº 6.727/09.

ABSTRACT: This article aims to analyze the extension of the illegality concerning the requirement of the inclusion of the paid value for indemnified notice period in the amount of the contribution wage, in virtue of the Decree nr. 6.727/09, in light of the legal writings and generally accepted case law of our national Courts.

Keywords: Illegality. Inclusion of the indemnified notice period in the contribution wage's calculation basis. Legal nature. Indemnity installment. Decree nr. 6.727/09.

¹ O autor é Advogado em Belo Horizonte/MG e Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IEC/PUC-Minas.

² O autor é Advogado em Belo Horizonte/MG, Professor Universitário e Doutor em Direito Tributário pela FDUFG.

1. DO OBJETO DO PRESENTE TRABALHO

O presente estudo tem como escopo a breve análise da (i) legalidade do teor do Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009, que determinou a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos aos empregados a título de aviso prévio indenizado. Transcreva-se, a título ilustrativo, a íntegra do mencionado veículo legislativo:

“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007,

DECRETA:

Art. 1º Ficam revogados a alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214, o art. 291 e o inciso V do art. 292 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 12 de janeiro de 2009; 188º da Independência e 121º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Guido Mantega”

Dessa forma, objetivando facilitar a compreensão do tema ora abordado, iremos estudar a referida “inovação” legislativa, sendo que para tanto nos valeremos do posicionamento de ilustres doutrinadores e da manifestação jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais da 1ª e 4ª Regiões, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Superior do Trabalho para melhor estudo da matéria.

2. DA CONCEITUAÇÃO E FINALIDADE

A Consolidação das Leis do Trabalho disciplina o aviso prévio nos artigos 487³ a 491, sendo que a Constituição Federal de 1988 determinou, nos termos do

³ “Art. 487. Não havendo prazo estipulado, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindir o contrato, deverá avisar a outra da sua resolução, com a antecedência mínima de:
I - oito dias, se o pagamento for efetuado por semana ou tempo inferior;

artigo 7º, XXI, o “aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei.”

Acerca da natureza da parcela caracterizada pelo aviso prévio, leciona o ilustre magistrado Maurício Godinho Delgado (2006, p. 1.171-1.172):

"Aviso Prévio, no Direito do Trabalho, é instituto de natureza multidimensional, que cumpre as funções de declarar à parte contratual adversa a vontade unilateral de um dos sujeitos contratuais no sentido de romper, sem justa causa, o pacto, fixando, ainda, prazo tipificado para a respectiva extinção, com o correspondente pagamento do período do aviso."

O aviso prévio nada mais é do que a comunicação realizada por um dos integrantes dos pólos da relação trabalhista (empregador e empregado) de que haverá a quebra do contrato de trabalho. Esse benefício tem aplicação na falta de prazo certo para a certificação do término do contrato de trabalho, imotivadamente, pela parte interessada por sua utilização.

A doutrina do professor Sergio Pinto Martins (1998, p. 146) conceitua o aviso prévio como sendo:

"[...] a comunicação que uma parte do contrato de trabalho deve fazer à outra de que pretende rescindir o referido pacto sem justa causa, de acordo com o prazo previsto em lei, sob pena de pagar uma indenização trabalhista."

Portanto, no contrato de trabalho por prazo indeterminado o aviso prévio se reveste em direito público subjetivo do empregado, devendo ser considerado, em regra, como direito de caráter irrenunciável⁴.

II - trinta dias aos que perceberem por quinzena ou mês, ou que tenham mais de doze meses de serviço na empresa."

⁴ "O aviso prévio é um direito irrenunciável do empregado. O pedido de dispensa do seu cumprimento não exime de pagar o valor respectivo, salvo comprovação de haver o prestador dos serviços obtido novo emprego. Dessa forma, o empregado não poderia renunciar ao aviso prévio, salvo a prova de ter obtido novo emprego, que é a finalidade do instituto, ficando o empregador obrigado a pagar o valor correspondente." (MARTINS, 1998, p. 147)

3. DO BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO DO AVISO PRÉVIO E SUA NATUREZA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre descrever um breve histórico legislativo concernente ao assunto em tela. O artigo 28, §9º, "e", da redação originária da Lei nº 8.212/91 dispunha que a importância recebida a título de aviso prévio indenizado não integrava a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Todavia, tal verba foi retirada do rol do citado dispositivo legal, com o advento da Lei nº 9.528/97.

O aviso prévio indenizado era expressamente excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária por força do artigo 214, §9º, V, alínea "f" do Decreto nº 3.048/99.

Já a Instrução Normativa SRP nº 03/05 trazia em sua "Seção V" (seção legislativa que trata das parcelas que não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária) que:

"Art. 72. Não integra a base de cálculo para incidência de contribuições:
[...]
VI - as importâncias recebidas a título de:
[...]
f) aviso prévio;"

No entanto, em 11.01.2007, foi editada a Instrução Normativa SRP nº 20/07, revogando expressamente o art. 72, V, "f", da Instrução Normativa SRP nº 03/05, visando, assim, regulamentar as alterações ocorridas na Lei nº 8.212/91 (como por exemplo, por meio da Lei nº 9.528/97): "Art. 4º. Ficam revogados os seguintes dispositivos da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005: [...] II - inciso V e a alínea "f" do inciso VI, todos do art. 72;"

Em que pese as diversas tentativas do legislador em inserir no campo de tributação a parcela em destaque, resta clarividente que a rubrica de natureza jurídica indenizatória não deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária como ônus do contribuinte, haja vista que esta deve apenas incidir

sobre a totalidade das remunerações focadas a retribuir o trabalho, consoante o disposto no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988⁵.

Novamente trazemos à baila os ensinamentos do professor Sergio Martins Pinto (1998, p. 84), a fim de delimitarmos, doutrinariamente, o conceito jurídico de remuneração:

“Remuneração é o conjunto de retribuições recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer as suas necessidades vitais básicas e de sua família.”

Ou seja, remuneração é toda prestação pecuniária paga pelo empregador pela contraprestação laboral exercida por seu empregado.

No campo infralegal, o artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91 traz a definição do que, *a priori*, deve ser entendido por salário de contribuição para o empregado:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;” (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

⁵ “Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”

É certo que o ordenamento jurídico pátrio⁶ somente permite a incidência de tributação sobre as verbas remuneratórias, pois estas se caracterizam pelo acréscimo patrimonial perquirido pelo contribuinte em função do seu labor. Já as verbas indenizatórias não denotam a mesma tratativa (ou pelo menos efetivamente não deveriam receber do mesmo tratamento pelo legislador) no campo jurídico, uma vez que configuram determinada recomposição ao patrimônio do contribuinte.

A distinção entre remuneração e indenização é clara, a começar, por exemplo, pela consideração de que aquela possui determinados elementos (habitualidade, periodicidade, quantificação, especialidade e reciprocidade) para que haja a sua explícita caracterização no mundo jurídico, enquanto esta decorre meramente da reparação do dano porventura ocasionado no caso concreto. Ou seja, o aviso prévio indenizado se encontra à margem da idéia de retribuição pela execução do trabalho.

Além do mais, o artigo 110 do Código Tributário Nacional é categórico na necessidade de manutenção das formas e conceitos jurídicos estabelecidos em outros ramos do Direito (como é o caso do Direito do Trabalho), conforme abaixo transcrito:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Dessa forma, tendo em vista a premissa de que o aviso prévio indenizado retrata a recomposição no patrimônio do indivíduo e não a sua remuneração/acréscimo, conclui-se logicamente que essa rubrica⁷ é figura alheia

⁶ Sobre o tema descreve o magistrado Leandro Paulsen que: “A MP. 1.523, que havia alterado o §2º do art. 8.212/91, incluindo na base de cálculo da contribuição sobre folha de salário ‘os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no § 9º do art. 28’ foi, neste ponto, expressamente rejeitada quando da sua conversão na Lei nº 9.528/97, perdendo, assim, sua eficácia desde a origem.” (PAULSEN, 2008, p. 453)

⁷ Salienta-se que o escopo desse trabalho alcança somente o estudo da presente matéria quanto à parcela do aviso prévio indenizado, sendo que, apenas a título de eventualidade, entendemos que às parcelas do décimo-terceiro salário e das férias, quando advindas do período de aviso prévio,

aos elementos contidos no artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, motivo pelo qual é ilegal a sua inclusão na base de cálculo para apuração das contribuições sociais a serem recolhidas aos cofres públicos.

4. DAS JURISPRUDÊNCIAS ACERCA DA MATÉRIA

Os Egrégios Tribunais Regionais Federais da 1ª e 4ª Regiões vêm decidindo as demandas relacionadas à questão sob análise, de forma a afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, *in verbis* (grifos não presentes no original):

“TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.** CUSTAS E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA DO INSS. CONDENAÇÃO DA AUTORA.

1. Decisão do Supremo Tribunal Federal em medida cautelar na ADIN 1659-6 quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado não afasta o interesse processual da parte autora.

2. Não incide contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de aviso prévio, por não comportarem natureza salarial, mas terem nítida feição indenizatória.

3. Tendo o INSS sucumbido de parte mínima do pedido, correta a condenação da parte autora o ônus da sucumbência.

4. Apelação da sociedade, apelação do INSS e remessa oficial a que se nega provimento.” (TRF da 1ª Região, AC nº 1997.38.00.061675-1/MG, Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, 8ª Turma, DJ 27.03.2009)

“MANDADO DE SEGURANÇA. PRESCRIÇÃO. SALÁRIO-MATERNIDADE. NATUREZA SALARIAL DA VERBA. **INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PREVISTA NO INC. I DO ART. 195 DA CF 1988.** AUXÍLIO-DOENÇA. QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. **NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.** AUXÍLIO-ACIDENTE, AUXÍLIO-CRECHE, VALE TRANSPORTE, **AVISO PRÉVIO**

possuem aplicação sistêmica idêntica a da rubrica em análise (ou seja, devem ser consideradas verbas indenizatórias e não remuneratórias).

INDENIZADO, FÉRIAS INDENIZADAS, ABONO DE FÉRIAS E TERÇO CONSTITUCIONAL.

1. [...]

2. As verbas de natureza salarial pagas à empregada a título de salário-maternidade estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária, nos termos do disposto na alínea "a" do § 9º do art. 28 da L 8.212/1991.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias do auxílio-doença (§ 3º do art. 60 da L 8.213/1991), porquanto essa verba não tem natureza salarial, já que não é paga como contraprestação do trabalho.

4. O pagamento do auxílio-acidente não é obrigação do empregador, pelo que não cabe discussão sobre a incidência da contribuição previdenciária.

5. Por expressa determinação legal, não integram o salário-de-contribuição as rubricas relativas ao vale-transporte, auxílio-creche, abono de férias, férias indenizadas, terço constitucional de férias e **aviso prévio indenizado**, cabendo à parte impetrante comprovar a existência de recolhimentos indevidos atinentes a essas rubricas. Sem essa prova, não há direito líquido e certo a ser amparado por mandado de segurança." (TRF da 4ª Região, AC nº 2007.71.08.004891-1, Desembargador Federal Marcelo de Nardi, 1ª Turma, DJ 15.10.2008)

Não é diferente o posicionamento sustentado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça (grifos não presentes no original):

“TRIBUTÁRIO. FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. As verbas rescisórias especiais recebidas pelo trabalhador a título de indenização por férias em pecúnia, licença prêmio não gozada, ausência permitida ao trabalho ou extinção do contrato de trabalho por dispensa incentivada não ensejam acréscimo patrimonial posto ostentarem caráter indenizatório.

2. **Impossibilidade da incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória.**

3. Recurso especial desprovido." (STJ, REsp nº 625.326/SP, Ministro Relator Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 31.05.2004).

Por fim, cabe destacar que a própria jurisprudência trabalhista coaduna com a tese da impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas de natureza indenizatória, principalmente por considerar que no caso em destaque, o aviso prévio possui a respectiva natureza jurídica (grifos não presentes no original):

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – AVISO PRÉVIO INDENIZADO – NÃO INCIDÊNCIA - Não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores referentes ao aviso prévio indenizado. O fato de o período de aviso ser computado no tempo de serviço para todos os efeitos legais, de acordo com o que estabelece o artigo 487 da CLT, não torna o valor da indenização a ele referente passível de incidência de contribuições previdenciárias. A verba não se enquadra na definição de ‘salário-de-contribuição’, feita pelo inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91, que abrange somente os rendimentos pagos como contraprestação pelo trabalho, entre os quais não se inclui o valor do aviso prévio indenizado, porque não se trata de rendimento pago pela execução de serviço ou trabalho. A teor do inciso I do artigo 150 da CF, a norma instituidora de tributo incide somente sobre as hipóteses nela especificadas, não havendo espaço para interpretação que inclua no seu raio de ação os fatos não definidos por ela como geradores do crédito tributário.” (TRT da 3ª Região, RO nº 01064-2007-067-03-00-4, Desembargador Relator Luiz Otávio Linhares Renault, 4ª Turma, DJ 26/04/2008)

Com a inegável razão sobre a matéria, os Tribunais vêm reconhecendo o direito dos contribuintes não incluírem o aviso prévio indenizado na base de cálculo das contribuições previdenciárias, haja vista a ausência de requisitos para que esta seja considerada fato de incidência no campo tributário.

4. DA SÍNTESE CONCLUSIVA

Ante todo o exposto, conclui-se que a exigência contida no Decreto nº 6.727/09 padece claramente de vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade, uma vez que a idéia de inclusão das parcelas advindas do aviso prévio indenizado na base de cálculo das contribuições previdenciárias, além de ser contrária ao entendimento sustentado pela atual jurisprudência dos nossos Tribunais pátrios, macula, dentre

diversos dispositivos legais, o disposto nos artigos 195, I, “a”, da Carta Magna de 1988 e 28, I, da Lei nº 8.212/91, bem como do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Decreto nº 6.727/09, de 12 de janeiro de 2009. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 abr. 2009.

BRASIL. Lei nº 8.212/91, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 abr. 2009.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 5ª ed., São Paulo: LTr, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Curso de Direito do Trabalho**. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.