

O aviso prévio indenizado e a ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária

Daniel Carneiro Machado*

Introdução; 2. Breve contexto normativo – das normas constitucionais ao decreto regulamentador da previdência social; 3. A natureza jurídica do aviso prévio indenizado – ilegalidade da incidência da contribuição previdenciária; 4. *O Decreto 6.727/2009 e sua ilegalidade; Conclusão; Bibliografia.*

Introdução

O presente artigo tem por objeto o estudo da controvérsia acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

Sem o propósito de esgotar o tema, pretende-se realizar uma interpretação sistemática das normas regedoras da questão, apontando os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da natureza jurídica do aviso prévio, bem como da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

Pretende-se, ao final, demonstrar que a incidência de contribuição previdenciária sobre a referida parcela não possui amparo na lei previdenciária e tampouco na Constituição.

2. Breve contexto normativo – das normas constitucionais ao decreto regulamentador da Previdência Social

A matriz das contribuições previdenciárias está prevista no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, que assim estabelece:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998)

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 (...)

A alteração introduzida pela Emenda Constitucional 20/1998 no art. 195, inciso I, da Constituição da República, a qual acrescentou a expressão *os demais rendimentos do trabalho*; à hipótese antes prevista, não acarretou alargamento da base de cálculo em relação aos empregados. Visou somente a expressar de forma explícita o conteúdo do conceito de folha de salários, de forma a afastar qualquer controvérsia sobre a matéria. O que a emenda modificou, efetivamente, foi o âmbito de incidência da contribuição quanto aos trabalhadores que não mantêm vínculo empregatício com a empresa, mas são por ela remunerados.

A determinação constitucional restou observada na Lei 8.212/1991, sendo arrolados os casos em que não está presente a natureza salarial ou remuneratória no § 9º do art. 28 do referido diploma legal. Esse rol, porém, não pode ser considerado exaustivo, podendo ocorrer situação não prevista pelo legislador que também não enseje a cobrança da contribuição, por não restar caracterizada a hipótese de incidência do tributo.

No que se refere especificamente ao *aviso prévio indenizado*, objeto da presente pesquisa, a referida Lei 8.212/1991 previu expressamente no art. 28, § 9º, alínea e, em sua redação original, que a referida parcela não deveria integrar o salário de contribuição.

Com o advento da Lei 9.528, de 10 de dezembro de 1997, resultante da conversão da Medida Provisória 1.596-14, de 10 de novembro de 1997, foi alterada a referida alínea e, suprimindo-se a exclusão do aviso prévio indenizado da base de cálculo da contribuição previdenciária. Posteriormente, o Decreto Regulamentador 3.048/1999 determinou no art. 214, § 9º, inciso V, letra f, a exclusão da referida parcela da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Recentemente, todavia, o novel Decreto 6.727, de 12 de janeiro de 2009 *revogou* a alínea f do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048. O Governo Federal

* Juiz Federal Substituto da 21ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais. Mestre em Direito Processual pela PUC Minas, professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais e do Centro Universitário Newton Paiva.

manifestou por meio do referido ato normativo a defesa da incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Diante do referido contexto normativo, surgiu a controvérsia acerca da legalidade ou não da nova norma regulamentadora e se o aviso prévio indenizado pode ser considerado como salário de contribuição a partir da nova regulamentação.

3. A natureza jurídica do aviso prévio indenizado – ilegalidade da incidência da contribuição previdenciária

De acordo com o art. 28, inciso I, da Lei 8212/1991, entende-se por salário de contribuição, *in verbis*:

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*; (destaquei).

É cediço que, para se aplicar a legislação tributária, exigir a contribuição social e definir a natureza jurídica do aviso prévio indenizado, o intérprete não pode ficar adstrito à determinação literal do decreto regulamentar, senão que exige uma interpretação teleológica e sistemática dos dispositivos constitucionais e legais acerca da matéria.

O método teleológico refere-se à interpretação pela busca da finalidade ou do espírito da lei, procura revelar o valor ou bem jurídico visado pelo ordenamento com a edição de dado preceito¹.

No tocante à interpretação sistemática, o incomparável hermenêuta Carlos Maximiliano ensinava a forma como se deve analisar uma lei ou artigo, consistindo o *processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto*.

Enriquecendo o estudo, completava que

já não se admitia em Roma que o juiz decidisse tendo em mira apenas uma parte da lei; cumpria examinar a norma em conjunto: *Incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere — é contra Direito julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, ao invés da lei em conjunto, só uma parte da mesma*².

Como se pode observar, a interpretação teleológica leva à possibilidade de o aplicador do direito, em caso de norma que conduza a mais de uma interpretação, optar pela interpretação que melhor corresponda ao seu objetivo, desde que consentânea com os fins pretendidos pelo legislador. No caso da interpretação sistemática, esta pressupõe, no que se refere ao objeto da presente pesquisa, que os conceitos de rendimentos do trabalho ou para retribuir o trabalho não se encontram isolados, devendo ser compreendidos em relação às normas do regime previdenciário e trabalhista em vigência e, em última análise, em relação à finalidade da contribuição previdenciária.

Pois bem. Conforme já dito, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador as parcelas expressamente mencionadas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, ou parcelas que evidentemente não se caracterizam como *remuneração* ou *rendimento destinado a retribuir o trabalho*.

Dentro desta ótica, importa, para elucidar a inteligência do art. 195, inciso I, da Constituição, apenas verificar a natureza dos pagamentos feitos ao empregado, *não a denominação da parcela integrante da remuneração*. Se tiver caráter salarial ou remuneratório, sendo paga com habitualidade e como contraprestação do serviço, enquadra-se na hipótese de incidência da norma prescrita na Constituição; se não o tiver, o legislador ordinário não pode elencá-lo como fato gerador da contribuição previdenciária, — incorrendo em inconstitucionalidade caso o faça —, e tampouco o decreto regulamentar, em face do princípio da estrita legalidade tributária.

A propósito, é oportuno destacar o conceito de salário e de remuneração dado pelo professor Arnaldo Süssekind:

(...) salário, é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para a realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a

1 BARROSO, Luis Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 138;

2 MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 17ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, p.128.

resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelos serviços executados por força do mesmo contrato.³

Quanto ao regramento acerca do aviso prévio, dispõe o art. 487, da Consolidação das Leis do Trabalho:

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;

II – trinta dias aos que perceberem por quinzena ou mês, ou que tenham mais de 12 (doze) meses de serviço na empresa.

§ 1º A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço.

§ 2º A falta de aviso prévio por parte do empregado dá ao empregador o direito de descontar os salários correspondentes ao prazo respectivo.

§ 3º Em se tratando de salário pago na base de tarefa, o cálculo, para os efeitos dos parágrafos anteriores, será feito de acordo com a média dos últimos 12 (doze) meses de serviço.

§ 4º É devido o aviso prévio na despedida indireta.

§ 5º O valor das horas extraordinárias habituais integra o aviso prévio indenizado.

§ 6º O reajustamento salarial coletivo, determinado no curso do aviso prévio, beneficia o empregado pré-avisado da despedida, mesmo que tenha recebido antecipadamente os salários correspondentes ao período do aviso, que integra seu tempo de serviço para todos os efeitos legais. (Parágrafo incluído pela Lei 10.218, de 11/04/2001) (destaquei).

Percebe-se da leitura desse dispositivo legal que o aviso prévio é, na verdade, a notificação que uma das partes do contrato de trabalho, seja o empregador, seja o empregado, faz à parte contrária, comunicando-lhe a intenção de rescisão do vínculo, que se dará em data certa e determinada, observado o prazo determinado em lei.

É certo que o período que o empregado trabalha após ter dado ou recebido o aviso prévio será remunerado da forma habitual, por meio do salário, sobre o qual incide a contribuição previdenciária, já que recebe em função da prestação do serviço.

Por sua vez, o aviso prévio, previsto no art. 487, § 1º, da CLT, constitui o *pagamento substitutivo do tempo*

que o empregado trabalharia se cumprisse o aviso prévio em serviço e, a toda evidência, não se enquadra como salário ou remuneração já que pago *sem a contraprestação e habitualidade* inerentes a estes.

Amauri Mascaro Nascimento ensina que

(...) a indenização colima recompor um bem jurídico ou um patrimônio. O salário não tem tal finalidade, mas sim, a de remunerar um serviço prestado pelo trabalhador, aumentando, assim, o seu patrimônio⁴.

Com efeito, o pagamento do aviso prévio acompanhado da dispensa de seu cumprimento objetiva disponibilizar mais tempo ao empregado para a procura de novo emprego, possuindo *nítida feição indenizatória* em razão do término do contrato de trabalho.

Nesse ponto, impende destacar a lição do professor Maurício Godinho Delgado, que define e diferencia com precisão a natureza jurídica dos pagamentos realizados no aviso prévio, de acordo com o trabalho ou não no período, *in verbis*:

(...) o pagamento do aviso prévio prestado em trabalho tem natureza nitidamente salarial: o período de seu cumprimento é retribuído por meio de salário, o que lhe confere esse inequívoco caráter (...) contudo, não se tratando de pré-aviso laborado, mas somente indenizado, não há como insistir-se em sua natureza salarial. A parcela deixou de ser adimplida por meio de labor, não recebendo a contraprestação inerente a este, o salário. Nesse caso, sua natureza indenizatória inequivocamente desponta (...)⁵ (destaquei).

O entendimento de que a verba paga a título de aviso prévio indenizado não tem natureza salarial e, como tal, não está sujeita à incidência de contribuição previdenciária também encontra amparo na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, *in verbis*:

Tributário. Contribuição previdenciária. Aviso prévio indenizado. Não incidência. Custas e honorários advocatícios. Sucumbência mínima do INSS. Condenação da autora.

I. Decisão do Supremo Tribunal Federal em medida cautelar na ADIn 1.659-6 quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado não afasta o interesse processual da parte autora.

³ SÜSSEKIND, Arnaldo. *Instituições de Direito do Trabalho*, 14ª ed. São Paulo: LTr, 1994. p. 320.

⁴ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Manual do Salário*. São Paulo: LTr, 1985, pp. 54/55.

⁵ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 1.171.

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

III. Tendo o INSS sucumbido de parte mínima do pedido, correta a condenação da parte autora no ônus da sucumbência.

IV. Apelação da sociedade, apelação do INSS e remessa oficial a que se nega provimento.⁶

Tributário: mandado de segurança. Contribuição previdenciária. Suspensão do recolhimento. Parcelas indenizatórias. Natureza. Não incidência. Medidas Provisórias 1.523/1996 e 1.596/1997. Lei 8.212/1991, arts. 22, § 2º e 28, §§ 8º e 9º. Revogação. Lei 9.528/1997. ADIn 1.659-8/DF. Concessão parcial da ordem.

I. O mandado de segurança preventivo é adequado para suspender a exigibilidade de contribuição social incidente sobre verbas de natureza indenizatória pagas aos empregados, bem como declarar incidentalmente a inconstitucionalidade ou ilegalidade de medida provisória (MP's 1.523/1996 e 1.596/1997).

II. Os pagamentos de natureza indenizatória tais como aviso prévio indenizado, indenização adicional prevista no art. 9º Lei da 7.238/1984 (dispensa nos 30 dias que antecedem o reajuste geral de salários) e férias indenizadas não compõem a remuneração, donde inexigível a contribuição previdenciária sobre essas verbas. Precedentes.

III. O colendo STF suspendeu liminarmente em ação direta de inconstitucionalidade (ADIn 1.659-8) os dispositivos previstos nas MP's 1.523/1996 e 1.596/1997, os quais cuidam da incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas indenizatórias, além de terem sido revogados pela Lei de conversão 9.528/1997, embora a referida ADIn tenha sido julgada prejudicada a final, em virtude da perda de objeto da mesma.

IV. Destarte, a impetrante possui o direito líquido e certo de suspender a exigibilidade das contribuições, especialmente o aviso prévio indenizado e a indenização adicional da Lei 7.238/1984, cuja concessão parcial do mandamus foi correta e deve ser mantida, negando-se provimento à apelação e à remessa oficial.

V. Apelação do INSS e remessa oficial improvidas.⁷

As verbas indenizatórias não compõem parcela do salário do empregado, posto que não têm caráter de habitualidade, pagas com a finalidade de recompor o patrimônio do empregado desligado sem justa causa e, por esse motivo, não estão sujeitas à incidência da contribuição.

⁶ TRF 1ª Região, AC 1997.38.00.061675-1/MG, rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 de 27/03/2009, p. 79.

⁷ TRF 3ª Região, MS 191811, rel. Juíza Cecília Mello, DJ 20/04/2007.

No mesmo sentido, é o entendimento da Suprema Corte, segundo a qual apenas as verbas incorporáveis aos salários e que não sejam indenizatórias sofrem a incidência da contribuição previdenciária, conforme precedentes abaixo aplicáveis *mutatis mutandis*:

Ementa: Tributário. Imposto de Renda Sobre a parcela do adicional de férias. Impossibilidade. Agravo Improvido. I – A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor. II – Agravo regimental improvido.⁸

Por fim, 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 art. 487 da CLT, não torna o valor da indenização a ele referente passível de incidência de contribuições previdenciárias.

Conforme demonstrado nesta pesquisa, a verba em questão não se enquadra na definição de salário de contribuição, feita pelo inciso I do art. 28 da Lei 8.212/1991, 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.

Assim, no inciso I do art. 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.⁹

4. O Decreto 6.727/2009 e sua ilegalidade

Conforme dispõe o art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, compete ao chefe do Poder Executivo expedir decretos e regulamentos para fiel execução das leis.

Para Diógenes Gasparini, poder regulamentar consiste na

atribuição privativa do chefe do Poder Executivo para, mediante decreto, expedir atos normativos,

⁸ STF-AgRg, AI 712880 AgR/MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe-113/Divulg. 18/06/2009, p. 2352/STF, AgRg-AI 727.958-7, rel. Min. Eros Grau, DJe 27/02/2009, p. 91.

⁹ TRT3 4ª Turma, RO 01064-2007-067-03-00-4, rel. Des. Federal Luiz Otávio Linhares Renault, DJU 26/04/2008; Precedentes também do TST: 2ª Turma, RR 792/2004-009-04-00.0, rel. Min. Renato de Lacerda Paiva, DJU 19/12/2008; 8ª Turma, RR 330/1996-001-04-00.0, rel. Min. Dora Maria da Costa, DJU 12/12/2008.

*chamados regulamentos, compatíveis com a lei e visando desenvolvê-la*¹⁰.

O Decreto Regulamentador 6.727, de 12 de janeiro de 2009, está eivado de ilegalidade na parte que revogou a alínea *f* do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999, pois não poderia impor a exação tributária em afronta à inteligência da norma legal.

Com efeito, os decretos devem restringir-se ao fim precípuo de facilitar a aplicação e execução da lei que regulamenta e nada mais.

No Estado Democrático de Direito, portanto, em razão do princípio da estrita legalidade tributária, os atos regulamentares não podem estender a incidência ou forma de cálculo de contribuição sobre parcela de que não cogitou a lei ou que pela sua natureza jurídica indenizatória não caracteriza hipótese de incidência.

Conclusão

O presente estudo visou demonstrar a ilegalidade do Decreto 6.727, de 12 de janeiro de 2009, na parte que revogou a alínea *f* do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999.

De acordo com a inteligência do art. 195, I, da Constituição, não há relação jurídica tributária que obrigue os contribuintes ao recolhimento da contribuição social previdenciária incidente sobre as parcelas pagas a *título de aviso prévio indenizado*.

Destarte, somente as verbas pagas com habitualidade e que remuneram os serviços prestados podem ser integradas ao salário de contribuição, a teor do referido dispositivo constitucional e art. 28, I, da Lei 8.212/1991, não podendo o ato regulamentador, ao seu alvedrio, alterar a natureza jurídica das parcelas para ora tributá-las ora não.

Bibliografia

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed., São Paulo: LTr, 2004.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 17ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Manual do Salário*. São Paulo: LTr, 1985.

SÜSSEKIND, Arnaldo. *Instituições de Direito do Trabalho*, 14ª ed. São Paulo: LTr, 1994.

Site <www.cjf.jus.br>. Acesso em fev. 2010.

Site <www.stf.jus.br>. Acesso em fev. 2010.

Site <www.camara.gov.br>. Acesso em fev. 2010.

¹⁰ GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 117.