

4.6. DIREITO EM FOCO

4.6.1 Aviso prévio indenizado: regime tributário e o princípio da reserva legal

Dalmiro Camanducaia
Advogado e Professor

O mundo do Direito amanheceu em polvorosa. Empregadores e empregados vão desembolsar mais dinheiro para o financiamento da seguridade social, conforme noticiado.

No dia 12 de janeiro de 2009, a União fez publicar em seu órgão oficial o Decreto nº 6.727, cujo texto, no que nos interessa, assim está:

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.

Por sua vez, o texto revogado, também limitado ao que nos interessa, assim dispunha:

Art. 214 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

f) aviso prévio indenizado;

Diante do novo decreto, o valor recebido pelo empregado dispensado sem justa causa por conta de aviso prévio cujo cumprimento fora dispensado pelo empregador integraria a base de cálculo das contribuições devidas à União para seguridade social. Será? Vejamos.

Em termos históricos, as contribuições se apresentaram ora com natureza tributária, ora sem tal característica. Os respectivos períodos podem ser assim resumidos:

Período	Natureza
Até a EC 01/69	Não tributária
Entre a EC 01/69 e a EC 08/77	Tributária
Entre a EC 08/77 e a promulgação da CRFB/88	Não tributária
Após a CRFB/88	Tributária

Atualmente não mais se discute a natureza tributária das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

Dizer que determinada obrigação ostenta natureza tributária implica reconhecer que seu regime jurídico é o regime tributário e daí serem aplicáveis as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária e as normas gerais que regem o tema, quais sejam, as normas contidas no Código Tributário Nacional.

Isso posto, temos que o texto constitucional condiciona

a criação e cobrança de tributo à existência de lei, assim o entendimento do ato normativo primário decorrente de um processo legislativo previsto no texto constitucional. É o que temos no art. 150, I: o princípio da reserva legal, uma das limitações constitucionais ao poder de tributar a ser regulada através de lei complementar, por força do art. 146 da Constituição.



O **Código Tributário Nacional (CTN)**, nascido lei ordinária nº 5.172, de 25/10/1966, ganhou esse nome por força do Ato Complementar nº 36, de 13/03/1967. O Código dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, tendo sido recepcionado pela ordem constitucional de 1988 com **status de lei complementar**.

O art. 97 do CTN regulamenta o princípio da reserva legal nos seguintes termos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Leandro Paulsen entende que a lei tributária deverá trazer os elementos de modo a

[...] permitir ao contribuinte conhecer os efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir[...] Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo[...]¹.

¹ (Paulsen, Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz

Informações Variadas

A lei deverá trazer²:

- Aspecto material: qual a situação geradora da obrigação tributária;
- Aspecto espacial: onde a ocorrência da situação é relevante;
- Aspecto temporal: quando se deve considerar ocorrida a situação geradora;
- Aspecto pessoal: quem está obrigado ao pagamento (sujeito passivo) e a favor de quem (sujeito ativo);
- Aspecto quantitativo: qual o montante devido.

Pelo visto até aqui, o decreto é absolutamente incapaz de definir o que integra ou não integra a base de cálculo de qualquer tributo, a menos que se limite a repetir a lei. Para verificar a ocorrência dessa hipótese, é necessário verificar o que diz a lei de regência:

A Lei nº 8.212/91, que criou contribuições destinadas à seguridade social nos termos da competência outorgada pela Constituição, assim fez para a contribuição devida pelo empregado (CF, 195, II):

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu **salário-de-contribuição** mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

(...)

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; (grifo nosso).

Para a contribuição devida pelo empregador:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (grifo nosso).

Da leitura da Lei nº 8.212/91, resta claro que o fato gerador da obrigação para o empregado é “receber retribuição pelo trabalho” e para o empregador “pagar ou creditar remunerações destinadas a retribuir o trabalho.”

Se houver qualquer dúvida sobre a determinação da base de cálculo, a discussão não pode passar da intenção do que venha a ser “retribuição pelo trabalho”. O decreto, qualquer que seja ele, não pode ir além da lei. Ainda que assim não fosse, ou seja, na hipótese de haver uma lei que definisse a interpretação do termo “retribuição pelo trabalho”, tratando-se de matéria tributária, a ela seria aplicável o disposto no art. 110 do CTN:

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.

Queremos com isso dizer que a definição do que venha a ser “remuneração pelo trabalho” é a definição dada pelo direito do trabalho e não poderia ser alterada pela lei tributária para fins de se modificar a definição da competência tributária. Se à lei tanto não é dado, menos ainda será ao decreto.

A verdade é que não é pelo fato de constar do Decreto nº 3.048/99 a disposição de que a verba relativa ao aviso prévio indenizado não integra o salário de contribuição que tal valor deixou de integrá-lo. Esse valor integrará a base de cálculo da contribuição se, nos termos da interpretação dada pelo direito próprio, tal valor for destinado à remuneração do trabalho.

Em que pese serem poucas as minhas luzes no direito do trabalho, entendo que o valor recebido a título de aviso prévio não cumprido por dispensa do empregador não pode ser destinado a remunerar o trabalho, mesmo porque, nesse período de aviso prévio, trabalho não houve.

Assim sendo, como não foi o Decreto nº 3.048/99 que fez com que essa verba não integrasse o salário de contribuição, o Decreto que o alterou (nº 6.727/2009), em termos tributários, será também de nenhum efeito. Vale dizer que tudo continua como dantes.

Na remota hipótese de assim não ser, o que somente se admite por dar asas à imaginação, ou seja,

da Doutrina e da Jurisprudência 2008).

² (Paulsen, Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência 2008).

se, por força desse Decreto nº 6.727/2009, o valor recebido a título de aviso prévio indenizado passasse a integrar a base de cálculo da contribuição, teríamos aqui, a teor do art. 97 do CTN, uma majoração tributária e, por força do disposto no § 6º do art. 195 da Constituição, sua eficácia estaria suspensa até que se completasse o prazo de 90 dias contados a partir de sua edição.

Sabendo que o tributo é cobrado mediante atividade

administrativa plenamente vinculada, é de todo esperado que as autoridades competentes venham a exigir as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado. Aqueles que, por entenderem indevidos tais valores, desejarem deixar de recolhê-los só têm uma alternativa: o Judiciário. Boa sorte!!!

