

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO

MONOGRAFIA

A POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO

TATIANA ADRIANO DE OLIVEIRA REITZ

FLORIANÓPOLIS

2009

TATIANA ADRIANO DE OLIVEIRA REITZ

A POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à disciplina Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – DIR 5910, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof. Orientador: Dr. Samuel da Silva Mattos.

FLORIANÓPOLIS

2009

TATIANA ADRIANO DE OLIVEIRA REITZ

A POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado e aprovado em sua forma final pela Coordenadoria de Monografia do Departamento de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, em 31 de julho de 2009.

Prof. Dr. Ricardo Soares Stersi dos Santos  
Coordenador de Monografia

Apresentada à Banca Examinadora Integrada pelos professores:

Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos  
Orientador

Prof. Dr. Ubaldo César Baltazar  
Membro

Prof. Estevão Valmir Torelly Riegel  
Membro

## AGRADECIMENTOS

À Deus, Autor da vida, e em quem está a Verdadeira Sabedoria, pelo amor, pela direção, pela graça e pelas dádivas concedidas.

Aos meus pais, pelo amor e porque vocês foram incansáveis em me ensinar a fazer as escolhas certas.

À minha avó Estela, por acreditar e investir em mim quando eu era apenas uma garota cheia de sonhos.

Aos meus avós Adão e Léa, pelo amor e pelo amparo, porque vocês sempre estão disponíveis pra mim.

À minha família, que é um suporte na minha vida, pelo apoio, incentivo e carinho e dedicação.

Ao meu esposo Gilberto e ao meu filho Carlos Eduardo, por lutarem as minhas batalhas, e por estarem ao meu lado: vocês são o maior e melhor presente que Deus me deu.

Ao professor Dr. Ubaldo César Balthazar, que, quando Coordenador do Curso de Direito, não mediu esforços para me ajudar a retornar para a UFSC, possibilitando-me a conclusão deste curso.

Ao amigo e professor Dr. Samuel da Silva Mattos, pela atenção, PACIÊNCIA, incentivo e orientação durante este projeto. Você pra mim é referência de amizade, integridade, persistência e, principalmente, respeito.

Agradeço a todos os amigos, parentes e professores que colaboraram de qualquer forma para a realização deste trabalho ou que me fizeram ser uma pessoa melhor, somente por existirem.

*El camino se hace al andar*

*Antonia Machado*

## RESUMO

REITZ, Tatiana Adriano de Oliveira. **A Possibilidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado – SC/Brasil**. 2009. 86 f.

Este trabalho constitui-se de uma análise da possibilidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao aviso prévio indenizado. A área de concentração deste estudo é o Direito Trabalhista e o Direito Tributário, e o objeto é a contribuição previdenciária e a inconstitucionalidade de incidência desta sobre o aviso prévio indenizado. Para atingir os objetivos foram analisados: o conceito de aviso prévio e de aviso prévio indenizado de acordo com as leis trabalhistas, a contribuição previdenciária e o histórico da referência nesta ao aviso prévio indenizado, e a compatibilidade da incidência de contribuição sobre esta parcela ante os princípios constitucionais e a interpretação das leis tributárias. Procurou-se demonstrar que é ilegal a referida cobrança em virtude da violação de princípios constitucionais tributários, tais como o da estrita legalidade, da tipicidade, da vinculabilidade e da certeza e segurança jurídicas, e tendo em vista o critério estabelecido na lei 8.212/91 como base de cálculo da referida contribuição.

**PALAVRAS-CHAVE:** AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ILEGALIDADE. LEI 8.212/91. DECRETO 3.048/99. DECRETO 6.727/09. INCONSTITUCIONALIDADE. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO. INCIDÊNCIA.

## SUMARIO

<u>INTRODUÇÃO</u>	9
<u>1 O AVISO PRÉVIO E O AVISO PRÉVIO INDENIZADO</u>	11
1.1 HISTÓRICO	11
1.2 CONCEITO	12
1.3 CABIMENTO E PRINCÍPIOS	14
1.3.1 O Aviso prévio cumprido em casa	15
1.3.2 O Aviso prévio e a despedida indireta	16
1.3.3 A Falta Grave e a Culpa Recíproca no aviso prévio	17
1.4 OS EFEITOS DO AVISO PRÉVIO	18
1.4.1 O Aviso Prévio e a Estabilidade Provisória	22
1.5 O AVISO PRÉVIO INDENIZADO	24
1.5.1 A Natureza Jurídica do Aviso Prévio	24
<u>2 AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SOCIAIS E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS</u>	28
2.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS – CLASSIFICAÇÃO	28
2.2 AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	30
2.2.1 Particularidades das Contribuições	32
2.3 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ESPECIAIS	34
2.3.1 A Parafiscalidade e as Contribuições Sociais	35
2.3.2 Regime Jurídico das Contribuições para a Seguridade Social.	37
2.3.3 O Aviso Prévio Indenizado e a Legislação Previdenciária.	40

<u>3 A POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO</u>	44
3.1 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	44
3.2 AVISO PRÉVIO EM RELAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO: NÃO INTEGRA OU É ISENTO?	51
3.2.1 Imunidades	51
3.2.2 Isenções	53
3.2.3 Imunidades versus Isenções	55
3.2.4 Sobre a possibilidade de se considerar o Aviso Prévio Indenizado como Parcela Isenta de Contribuição	56
3.3 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA NORMA QUE DEFINE O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	60
3.3.1 Hierarquia das normas jurídicas	60
3.3.2 A Interpretação e a Integração das normas tributárias	66
3.3.3 O Fenômeno da Incidência Tributária	71
3.3.4 Sobre a possibilidade de cobrança de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado	74
<u>CONSIDERAÇÕES FINAIS</u>	80
<u>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	84

## INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por objetivo analisar a discussão existente em torno da legalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. O estudo será feito inicialmente com base no disposto na Consolidação das Leis do Trabalho, referente ao aviso prévio, para em seguida examinar, especificamente, as normas que instituíram a Seguridade Social e o Regulamento Geral da Previdência, Lei 8.212/91 e Decreto 3.048/99, respectivamente, sob as diretrizes constitucionais, e do Código Tributário Nacional.

No primeiro capítulo buscou-se a compreensão abrangente do instituto do aviso prévio, seu histórico, seu conceito, as hipóteses em que é devido, e as formalidades que a lei exige ao seu cumprimento, tanto pelo empregador quanto pelo empregado. Após essa visão geral tem-se a questão do não cumprimento do aviso prévio, que enseja sua indenização, e é a partir daí que será apresentada a discussão existente na doutrina em torno da natureza jurídica do aviso prévio indenizado. Serão demonstrados os argumentos, tanto daqueles que acreditam ser esta parcela remuneratória, quanto daqueles que defendem seu caráter indenizatório. Também se demonstrará a tendência jurisprudencial dos tribunais superiores em se perfilhar a esta última corrente, no sentido de considerar o aviso prévio indenizado parcela indenizatória.

No segundo capítulo, inicialmente faz-se uma breve referência às espécies tributárias, para desenvolver, em seguida, o estudo das contribuições. Estas, num primeiro momento não foram vistas como tributos, mas hoje já o são, por determinação constitucional e por reiteradas decisões do STF. Após, prossegue-se na análise das contribuições sociais, espécie do gênero contribuição, na qual se situa a contribuição previdenciária objeto deste trabalho. Será feito, ao final, um histórico da referência ao aviso prévio indenizado na legislação previdenciária, com o objetivo didático de elucidar a controvérsia em torno de incluir ou não essa parcela na base de cálculo destas contribuições.

No último capítulo tem-se a discussão da legalidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado. Primeiro serão identificados os princípios constitucionais das contribuições pertinentes ao tema em questão. Em seguida, será feita uma análise para responder se é possível se considerar o aviso prévio indenizado como isento ou como não integrante da base de cálculo das contribuições, com base nos conceitos de imunidades e de isenções. Posteriormente, após serem situadas as normas segundo a hierarquia constitucional, e identificadas suas funções dentro do sistema normativo vigente,

chegar-se-á a um breve estudo sobre a interpretação, a integração, e a incidência tributária, com base na Constituição e no Código Tributário Nacional. Por fim, se fará uso destes conceitos para responder que não é possível haver a cobrança de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado – isto será analisado sob o ponto de vista da base de cálculo do tributo, estabelecida pela lei, da compreensão e interpretação desta, bem como será analisada a finalidade do decreto 6.727/09, o qual excluiu a menção à referida parcela do Regulamento Geral da Previdência Social.

# **1. O AVISO PRÉVIO E O AVISO PRÉVIO INDENIZADO**

## **1.1 HISTÓRICO**

Para os romanos, os contratos sem prazo eram considerados como *à jornada*, ou seja, “*as partes poderiam readquirir a sua liberdade ao fim de cada dia de trabalho*”.<sup>1</sup> O instituto do aviso prévio remonta à Idade Média, quando foi introduzido nas relações corporativas “*pelo menos a partir do século XIII, registrando-se, em alguns estatutos de corporações, exemplos com prazos variáveis de duração não só entre eles, mas entre o aviso de uma parte a outra, o empregado sempre sujeito a dar um maior prazo*”.<sup>2</sup>

Com os ideais liberais e individualistas advindos da Revolução Francesa, criou-se um entendimento que a ruptura brusca do contrato seria um direito, então nenhuma das partes estaria obrigada a dar prévio aviso sobre o rompimento do vínculo empregatício. Isso gerou uma série de excessos, praticados principalmente pelos patrões, e contribuiu para que os tribunais europeus paulatinamente mudassem de postura, obrigando o aviso prévio em decorrência ao uso já habitual desse instituto.

No Brasil, o Código Comercial de 1850, em seu art. 81, previa que “*não se achando acordado o prazo do ajuste celebrado entre o preponente e os seus prepostos, qualquer dos contraentes poderá dá-lo por acabado, avisando o outro da sua resolução com 1 (um) mês de antecipação*”. O mesmo artigo previa que era devido o salário relativo ao mês de aviso, mas que o empregador não era obrigado a manter o empregado no seu serviço.<sup>3</sup>

O conceito introduzido pelo Código Comercial foi mantido pelo Código Civil de 1916, em relação à locação de serviços por tempo indeterminado: “*não havendo prazo estipulado, nem se podendo inferir da natureza do contrato, ou do costume do lugar, qualquer das partes, a seu arbítrio mediante prévio aviso, pode rescindir o contrato*”.

No âmbito do direito do trabalho, a Lei nº62, de 1935, em seu art. 6º estabeleceu o aviso prévio unilateral, apenas por parte do empregado ao empregador. Posteriormente, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) regulamentou o aviso prévio nos seus artigos 487 a 491, apenas para os contratos sem estipulação de prazo, diferenciando o prazo do mesmo de

---

<sup>1</sup> GOMES, Orlando, GOTTSCALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 355.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> MARTINS, Sergio Pinto, *Direito do trabalho*, 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 383.

acordo com a periodicidade do pagamento; o aviso seria de 08 (oito) dias, se o pagamento fosse efetuado por semana ou por tempo inferior, e seria de 30 (trinta) dias, se fosse feito por quinzena ou mês, ou quando a relação entre as partes contasse mais de 12 (doze) meses de duração. A Constituição Federal de 1988 eliminou essa diferenciação e previu, em seu art. 7º, XIII, um prazo único de 30 (trinta) dias, para contratos de trabalho por tempo indeterminado, e alcançando também os semanalistas e os que recebem dia a dia seu salário.<sup>4</sup>

## 1.2 CONCEITO

A Constituição, no art. 7º, XXI<sup>5</sup>, e a CLT dispõem que, se uma das partes do contrato de trabalho por prazo indeterminado quiser por fim ao mesmo, deverá notificar à outra sua pretensão com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, notificação esta chamada de ‘aviso prévio’.

Amauri Mascaro Nascimento conceitua o aviso prévio como sendo “*a denúncia do contrato por prazo indeterminado, objetivando fixar o seu termo final*”.<sup>6</sup> Sergio Pinto Martins, na mesma linha, afirma que “*aviso prévio é 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 indenização substitutiva*”.<sup>7</sup> Orlando Gomes e Elson Gottschalk já conceituam o instituto do aviso prévio como sendo a “*obrigação que tem qualquer das partes do contrato de trabalho por tempo indeterminado de notificar à outra de sua intenção de romper o vínculo contratual, em data futura e certa*”.<sup>8</sup>

Martins explica que no aviso prévio há a combinação de três elementos, comunicação, prazo e pagamento, porque envolve: a notificação da parte sobre a rescisão contratual; o prazo mínimo de 30 (trinta) dias exigido por lei para que o contrato termine; e também o pagamento que vai ser efetuado nesse período, seja ele efetivamente trabalhado ou indenizado.<sup>9</sup>

---

<sup>4</sup> CARRION, Valentin, *Comentários á consolidação das leis do trabalho*, 31. ed. atual. por Eduardo Carrion, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 486-487.

<sup>5</sup>CF. Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

XXI – Aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei.

<sup>6</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de direito do trabalho*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 591.

<sup>7</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito do trabalho*, p. 384.

<sup>8</sup>GOMES, Orlando, GOTTSCHALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, p. 356.

<sup>9</sup>Idem 07, p. 384.

No Brasil, a legislação dá apenas os contornos do aviso prévio, deixando parte da matéria confiada ao livre arbítrio dos contratantes. O que intencionou determinar a Constituição Federal foram os limites mínimos que devem ser respeitados quando do oferecimento da denúncia do contrato de trabalho, de forma que não haja abuso de direito na relação entre os contratantes. Nada impede, entretanto, que seja observado aviso prévio em prazo maior do que o determinado na Constituição; o prazo Constitucional de 30 (trinta) dias de aviso é mínimo.<sup>10</sup> As partes podem, entretanto, convencionar um prazo maior para o aviso prévio mediante acordo ou convenção coletiva que pode dispor também sobre os efeitos jurídicos do prazo aumentado, nos limites da lei. A orientação jurisprudencial nº 367 da SBDI-1 é de que, não havendo disposição sobre os efeitos jurídicos desse prazo adicional, ele conta como tempo de serviço e repercute nas verbas rescisórias:

*AVISO PRÉVIO DE 60 DIAS. ELASTECIMENTO POR NORMA COLETIVA. PROJEÇÃO. REFLEXOS NAS PARCELAS TRABALHISTAS. O prazo de aviso prévio de 60 dias, concedido por meio de norma coletiva que silencia sobre alcance de seus efeitos jurídicos, computa-se integralmente como tempo de serviço, nos termos § 1º do art. 487 da CLT, repercutindo nas verbas rescisórias.*<sup>11</sup>

Orlando Gomes e Elson Gottschalk demonstram as nomenclaturas dessa denúncia do término do contrato de trabalho: a denúncia partida do empregador denomina-se *despedida*, enquanto a feita pelo empregado é comumente chamada de *demissão*. Cabe ressaltar também que o aviso prévio decorre de um direito potestativo, haja vista que se converte desde logo em ato jurídico perfeito e acabado, independente de aceitação das partes. Caracteriza-se, assim, como ato receptício, e, ademais, como ato constitutivo, que produz efeito para o futuro, *ex nunc*, e não retroativamente.<sup>12</sup>

A comunicação do aviso prévio não se reveste de forma específica, podendo assim ser feita de forma escrita ou verbal. A forma verbal será perfeitamente válida, mas recomenda-se que seja feito o aviso pela forma escrita, ficando uma via com o empregador, e outra via com o empregado, ambas assinadas, para servirem de prova. Se houver opção pela forma verbal, devo o comunicante assegurar-se previamente de uma prova testemunhal idônea.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> RUSSOMANO, Mozart Vicente, *Comentários à CLT*, p. 695 e p. 699.

<sup>11</sup> SBDI-1. OJ nº 367. Dje divulgado em 03, 04 e 05.12.2008.

<sup>12</sup> GOMES, Orlando, GOTTSCHALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, p. 356.

<sup>13</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho comentada*, p. 380.

### 1.3 CABIMENTO E PRINCÍPIOS

O instituto do aviso prévio se destina a evitar o desemprego, dando ao trabalhador um tempo para que procure nova ocupação, e, a evitar o decréscimo de produção, porque permite que o empregador substitua o empregado antes que este deixe a empresa. Esses pontos dizem respeito diretamente a interesses particulares, mas também é interesse social a estabilidade das relações de emprego, o que torna o aviso prévio uma figura publicística.<sup>14</sup>

Como regra geral, o pré-aviso só é cabível nas situações extintivas de contrato de trabalho de prazo indeterminado: na dispensa do empregado, sem justa causa ou em face da extinção da empresa ou estabelecimento, na dispensa indireta, ocorrendo resolução contratual por infração do empregador, ou por pedido de demissão pelo empregado. No entanto, há uma hipótese em que cabe o pré-aviso em contrato a termo: quando houver neste, *cláusula assecuratória do direito recíproco de antecipação do término contratual*, conforme dispõe o art. 481 da CLT.<sup>15</sup> Havendo tal cláusula em contrato de prazo determinado, a sua terminação passará a reger-se pelas regras próprias aos contratos de prazo indeterminado.<sup>16</sup>

No caso de haver falência do empregador, não há que se falar em pré-aviso; nesse caso, além dos prejuízos econômicos que envolvem a falência, tem-se que inexistente elemento surpresa para o empregado, pois, a insolvência não se manifesta de um dia para outro. Considera-se, dessa forma, que na maior parte dos casos o trabalhador está ciente de eventuais dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa, que antecedem a decretação oficial de sua quebra.<sup>17</sup>

A possibilidade de ambas as partes denunciarem o término do contrato de trabalho configura um princípio importante desse instituto que é o da reciprocidade<sup>18</sup>, o qual demonstra que tanto o empregado como o empregador têm a obrigação de pré-avisar o seu desejo de rescindir o contrato, caso o contrário estarão sujeitas a substitutivos econômicos como indenização da falta de pré-aviso. Ele está previsto no artigo 487, §§1º e 2º da CLT:

*Art. 487 (...)*

---

<sup>14</sup> Idem 10, p. 696.

<sup>15</sup> CLT. Art. 481: Aos contratos por prazo determinado, que contiverem cláusula assecuratória do direito recíproco de rescisão antes de expirado o termo ajustado aplicam-se, caso seja exercido tal direito por qualquer das partes, os princípios que regem a rescisão dos contratos por prazo indeterminado.

<sup>16</sup> DELGADO, Maurício Godinho, *Curso de direito do trabalho*, 5. ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 1173-1174.

<sup>17</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das leis do trabalho comentada*, p. 381.

<sup>18</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de direito do trabalho*, p. 593.

*§1º A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso.*

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

Dessa forma, pode haver aviso prévio indenizado tanto por parte do empregador, quando este despede o empregado e paga a ele a indenização correspondente ao aviso, como por parte do empregado, quando este se demite e não cumpre o aviso, dando ao empregador o direito de descontar a título de indenização os salários correspondentes ao mês do aviso.

Os direitos trabalhistas são irrenunciáveis pelo empregado. O pedido de dispensa de seu cumprimento “*não exime o empregador de pagar o valor respectivo, salvo comprovação de haver o prestador dos serviços obtido novo emprego*”, conforme dispõe o TST em seu Enunciado nº 276.<sup>19</sup> Esse enunciado refere-se ao aviso prévio concedido pelo empregador, e nesse caso o empregado não pode abrir mão do aviso prévio, ficando o empregador obrigado a pagar o valor correspondente, salvo se o empregado provar que obteve outro emprego. No caso de aviso prévio concedido pelo empregado, o empregador pode renunciar ao aviso, dispensando o empregado de seu cumprimento.

Por outro lado, a denúncia feita pela parte que quer rescindir o contrato é *irretratável*, por ser um ato jurídico perfeito desde o momento da comunicação, produzindo efeitos para o futuro. Isso evita uma situação de incerteza para a parte que recebe a denúncia. O fato de a denúncia ser ato irretratável e irrevogável por ato unilateral de vontade, não impede que haja acordo tácito ou expresso entre as partes que a revogue. Importante, porém, é deixar claro que, após feita a denúncia, esta só poderá ser revogada se houver concordância da parte que a recebeu.<sup>20</sup>

### **1.3.1 O Aviso Prévio Cumprido em Casa**

É comum que o empregador dê o aviso prévio e determine que o empregado o cumpra em casa, pagando, após o mês referente ao aviso, o 'salário' devido. Isso acontece quando o empregador acredita que o empregado pode não prestar serviços a contento nesse período, por já estar dispensado, ou, até mesmo, para não causar problemas no ambiente de trabalho. Daí a

---

<sup>19</sup> TST. En. Nº 267. Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003.

<sup>20</sup> GOMES, Orlando, GOTTSCALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, p. 358 e 361.

empresa determinar que o aviso prévio seja 'cumprido em casa'.<sup>21</sup> Sérgio Pinto Martins defende que tal prática pode ser acordada entre as partes, uma vez que não traz prejuízos ao empregado pelo fato de fornecer a este mais tempo para procurar novo emprego.

Eduardo Gabriel Saad defende que o aviso em casa significa sua dispensa, destacando que se deve observar o preceituado no § 6º, “b”, do art. 477 da CLT.<sup>22,23</sup> Embora a jurisprudência não seja pacífica quanto à validade ou não dessa prática, o TST firmou entendimento de que o aviso cumprido em casa equivale ao aviso prévio indenizado, devendo ser pago nos 10 dias seguintes ao rompimento.<sup>24</sup>

### 1.3.2 O Aviso Prévio e a Despedida Indireta

A dispensa indireta é a forma de cessação do contrato de trabalho por decisão do empregado em virtude da justa causa praticada pelo empregador, de forma que não há dispensa propriamente direta; apenas o empregador comete um ato que causa a cessação do contrato de trabalho.<sup>25</sup> Valente Simi assinala que os grandes atos faltosos do empregador “surgem da violação de três direitos fundamentais do empregado: o direito ao respeito à sua pessoa física e moral, compreendendo nesta última o decoro e o prestígio; à tutela das condições essenciais do contrato; e, finalmente, à observância pelo empregador das obrigações que constituem a contraprestação da prestação do trabalho.”<sup>26</sup>

As hipóteses de rescisão indireta estão arroladas nas alíneas do art. 483 da CLT: Se a pretensão do empregado, pleiteando a rescisão indireta, for julgada procedente, a empresa irá pagar-lhe aviso prévio, férias proporcionais, 13º. Salário proporcional, e liberará o FGTS, acrescido da indenização de 40%. Para que a rescisão indireta do contrato de trabalho seja confirmada, é necessário que o empregado ajuíze ação na Justiça do Trabalho na qual se

---

<sup>21</sup>MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*, p. 389-390.

<sup>22</sup>CLT. Art. 477, § 6º - O pagamento das parcelas constantes do instrumento de rescisão ou recibo de quitação deverá ser efetuado nos seguintes prazos: a) (...); b) até o décimo dia, contado da data da notificação da demissão, quando da ausência do aviso prévio, indenização do mesmo ou dispensa de seu cumprimento.

<sup>23</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das leis do trabalho comentada*, p. 381.

<sup>24</sup>AVISO PRÉVIO CUMPRIDO EM CASA. O aviso prévio cumprido em casa equivale ao aviso indenizado, razão pela qual as verbas rescisórias devem ser pagas até o 10º dia da notificação da demissão nos termos do artigo 477, §6º, "b" da CLT. Revista conhecida e provida (TST, RR 211.347/95.8, Ângelo Mário, Ac. 2ª T. 389/97).

<sup>25</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, *Curso de direito do trabalho*, p. 369.

<sup>26</sup> *Apud* SÜSSEKIND, Arnaldo, *Curso de direito do trabalho*, Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 344.

verifique e homologue por sentença a falta grave cometida pelo empregador que ensejou a justa causa da referida rescisão.<sup>27</sup>

Existia dúvida na doutrina quanto à possibilidade de haver aviso prévio na despedida indireta, devido ao fato de o aviso prévio pressupor justamente a ausência de justa causa. O TST, no Enunciado 31, entendia que não era devido o aviso prévio na despedida indireta porque, no caso, havia a justa causa cometida pelo empregador. No entanto, a Lei n. 7.108 de 05 de julho de 1983 acrescentou o § 4º ao art. 487 da CLT, determinando ser devido o aviso prévio na despedida indireta, cancelando assim o Enunciado 31 do TST. Maurício Godinho Delgado defende que essa alteração legislativa nos seguintes termos:

*“A aplicação do pré-aviso à rescisão indireta resultou de inquestionável exercício de **reflexão de equidade**, ainda que afrontando, em certa medida, a natureza do instituto: é que, sendo essa parcela rescisória extremamente favorável ao obreiro, em situações de despedida meramente arbitrária, seria injusto não deferi-la, com todos os seus efeitos, para os casos de terminação do contrato por infração do empregador(afinal, o ilícito não pode merecer tratamento mais benigno do que o lícito).assim bem refletindo, o legislador fez inserir, em 1983, dispositivo na CLT, determinando a incidência do instituto também nas situações de resolução culposa do contrato, em face de infração do empregador(art. 487, § 4º, CLT).”<sup>28</sup>*

### **1.3.3 A Falta Grave e a Culpa Recíproca na constância do aviso prévio**

Depois de concedido o aviso prévio dado pelo empregador, se o empregado comete falta grave, ele perde o direito à indenização, conforme entendimento do TST no Enunciado 73: “a ocorrência de justa causa, salvo a de abandono de emprego, no decurso do prazo do aviso prévio dado pelo empregador, retira do empregado qualquer direito às verbas rescisórias de natureza indenizatória”<sup>29</sup>. A lógica aplicada é de que, durante o aviso, ainda vigora o contrato de trabalho, e dessa forma a falta grave surte efeitos de inexecução de um contrato a tempo indeterminado.

Se o empregador comete falta grave contra o empregado, fica obrigado a conceder-lhe o aviso prévio; se é o empregado que comete tais faltas, perde o direito às indenizações correspondentes. Vale frisar que o empregado, mesmo dando justa causa ao empregador no

---

<sup>27</sup> Idem 25, p. 371.

<sup>28</sup> DELGADO, Maurício Godinho, *Curso de direito do trabalho*, p. 1173-1174

<sup>29</sup> TST. En. n° 73 (nova redação). Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003.

decorso do período de aviso, não perde o direito de receber o salário devido até a data da despedida, porque “isso está dentro do espírito informador do Direito do Trabalho: a todo trabalho prestado efetivamente corresponde um salário”<sup>30</sup>.

Pode acontecer que ambas as partes tenham concorrido para o término do contrato de trabalho, caracterizando-se assim a culpa recíproca. Nesse caso, há simultaneidade de infrações trabalhistas aptas isoladamente para provocar o término contratual culposo. Contudo, há uma ligação entre a segunda falta, praticada pelo empregado ou pelo empregador, com a primeira falta praticada pela outra parte, e “*esta conjugação de infrações de origem diversa, mas tendencialmente conexas entre si configuram a culpa recíproca.*”<sup>31</sup> No caso de haver concorrência de culpas pelo término da relação contratual, esclarece Maurício Godinho Delgado, deve-se “*conduzir a uma resposta jurídica equânime e equilibrada, com justa distribuição de vantagens e desvantagens rescisórias.*”<sup>32</sup>

O TST firmou entendimento no mesmo sentido, de que, havendo reciprocidade de culpas, serão devidas pela metade as parcelas indenizatórias a que o trabalhador terá direito, que se encontra consubstanciado na nova redação da Súmula 14 do Egrégio Tribunal:

*“CULPA RECÍPROCA (nova redação) – Reconhecida a culpa recíproca na rescisão do contrato de trabalho (art. 484 da CLT), o empregado tem direito a 50% (cinquenta por cento) do valor do aviso prévio, do décimo terceiro salário e das férias proporcionais.”*<sup>33</sup>

## 1.4 OS EFEITOS DO AVISO PRÉVIO

O primeiro efeito do pré-aviso é fixar a data da denúncia do contrato pela parte concedente do aviso, que é a data em que a contraparte recebe o aviso, por este ser uma declaração receptícia de vontade, fruto de um direito potestativo da parte denunciante. Essa declaração de vontade tem efeitos constitutivos, porque a partir dela surgirão os efeitos jurídicos do instituto.<sup>34</sup> Entretanto, se a parte notificante quiser reconsiderar seu ato à outra, fica a critério desta aceitar ou não esta reconsideração, uma vez que o direito potestativo da primeira já foi exercido. Havendo concordância com a reconsideração, ou prosseguindo o

<sup>30</sup> GOMES, Orlando, GOTTSCALK, Élson, *Curso de direito do trabalho*, p. 358,

<sup>31</sup> *Idem* 28, p. 1229.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 1229.

<sup>33</sup> Súmula 14 do TST, Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003.

<sup>34</sup> *Idem* 32, p. 1176.

contrato depois de expirado o prazo, o contrato continua a vigorar como se o aviso não houvesse sido dado; se, por outro lado, a outra parte negar o pedido de reconsideração, o contrato se extingue ao final do pré-aviso concedido.<sup>35</sup>

O segundo efeito é a integração contratual do prazo de aviso. Como o pacto laboral só termina com o final do aviso, o tempo de serviço desse período, seja ele trabalhado ou indenizado, integra o contrato de trabalho para todos os fins, inclusive para o cálculo de mais 1/12 de 13º salário e férias em função da sua projeção. Assim, conforme dispõe a Orientação Jurisprudencial nº82 da SBDI-1 do TST: “a data de baixa na CTPS do empregado deve ser a do término do cumprimento do aviso prévio, ainda que indenizado”<sup>36</sup>.<sup>37</sup>

O fato de o aviso prévio contar como tempo de serviço também repercute no art. 9º da Lei 7.238/84: “O empregado dispensado, sem justa causa, no período de 30 (trinta) dias que antecede a data de sua correção salarial, terá direito à indenização adicional equivalente a um salário mensal, seja ele optante ou não pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.” Assim, mesmo sendo o aviso prévio indenizado, haverá o cômputo do respectivo prazo para efeito de se verificar se o empregado foi dispensado nos 30 (trinta) dias que antecedem a data-base da categoria, o que lhe daria o direito a indenização adicional de um salário mensal (En. 182 do TST<sup>38</sup>).<sup>39</sup>

O artigo 487 da CLT, no parágrafo sexto, determina que “a integração do aviso prévio no contrato de trabalho dá direito ao empregado de ser beneficiado com eventual reajuste salarial coletivo ou determinado por norma legal, ocorrido no período do aviso, mesmo que tenha recebido antecipadamente os salários correspondentes”. Quanto às antecipações salariais espontâneas, a empresa não está obrigada a concedê-las ao empregado que está se desligando da empresa, justamente porque este não poderá compensá-las na data base.<sup>40</sup>

Eduardo Gabriel Saad dispõe em seus comentários à CLT que “*manifestando o empregador, pelo aviso prévio ao empregado, seu propósito de extinguir o contrato de trabalho, este que era por tempo indeterminado, se transforma num contrato a prazo*”. O autor usa esse argumento para explicar o fato de não ser possível adquirir estabilidade durante

<sup>35</sup> SÜSSEKIND, Arnaldo. MARANHÃO, Délio. VIANNA, Segadas. TEIXEIRA, Lima. *Instituições de direito do trabalho*, p. 610.

<sup>36</sup> TST. SDI. O.J. N° 82. AVISO PRÉVIO. BAIXA NA CTPS. Inserida em 28.04.97.

<sup>37</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito do trabalho*, p. 385.

<sup>38</sup> TST. En. nº 182. AVISO PRÉVIO. INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA. LEI N° 6.708/79. O tempo do aviso prévio, mesmo indenizado, conta-se para efeito da indenização prevista no art. 9º da Lei nº 6.708, de 30.10.1979.

<sup>39</sup> Idem 37 p. 386.

<sup>40</sup> Ibidem 37, p. 382.

o período do pré-aviso, tais como a estabilidade sindical, ou a estabilidade da gestante, se a gravidez tiver início depois de concedido o aviso.<sup>41</sup>

Orlando Gomes se posiciona em sentido diverso, entendendo que no aviso prévio não há mudança no caráter do contrato de trabalho, permanecendo este como a tempo indeterminado. Para ele, sendo o aviso uma declaração de vontade, um ato receptício, a outra parte simplesmente toma ciência da denúncia do contrato, ato sem efeito vinculante ou negocial, e a partir daí fixa-se um termo certo para a dissolução. O autor ainda frisa que essa consideração ajuda a compreender, dentre outras consequências, “*a razão pela qual as causas de suspensão do contrato de trabalho provenientes de força maior que atingem a pessoa do empregado (doença, acidente do trabalho etc.) suspendem, também, o curso do prazo de aviso, que deve ser retomado após seu desaparecimento*”, o que não aconteceria tratando-se de contrato a prazo.<sup>42</sup>

As considerações a respeito do aviso prévio não deixam dúvidas de que, durante o período do aviso, permanecem imutáveis as obrigações entre as partes, perpetuando-se o dever de lealdade contratual. Por esse motivo, incorrendo quaisquer das partes em infração trabalhista pode haver a transmutação da rescisão contratual em resolução culposa do pacto empregatício. Sendo a infração cometida pelo empregado, o período restante do aviso converte-se em dispensa por justa causa; sendo cometida pelo empregador, pode ocorrer a conversão em despedida indireta.<sup>43</sup>

Um aspecto importante do aviso prévio é que, durante esse prazo, se a rescisão tiver sido promovida pelo empregador, será reduzido de duas horas diárias o horário normal de trabalho do empregado sem prejuízo do salário integral, conforme dispõe o art. 488 da CLT; possibilita-se, assim, a oportunidade de o empregado providenciar novo emprego, cumprindo a finalidade principal do instituto. Se o obreiro é que se demite, o interesse do empregador é que ele fique trabalhando *normalmente* durante o tempo do aviso, a fim de que, sem qualquer interrupção se consiga seu substituto.<sup>44</sup>

O empregador pode escolher a oportunidade da redução de jornada, determinando se deve ser no turno da manhã ou da tarde<sup>45</sup>, frisando que essas horas deverão ser corridas, não podendo ser fracionadas nos dois turnos, a não ser que haja a concordância do empregado.

<sup>41</sup> SAAD, Eduardo Gabriel, *Consolidação das leis do trabalho comentada*, p. 382.

<sup>42</sup> GOMES, Orlando, GOTTSCHALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, p. 357-358.

<sup>43</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*, p. 1177.

<sup>44</sup> RUSSOMANO, Mozart Vicente, *Comentários à CLT*, p. 702.

<sup>45</sup> Idem 42, p. 358.

Também pode acontecer se for o desejo do empregado, que este trabalhe sem a redução das 02 (duas) horas diárias e que falte a 07 dias corridos, como dispõe o parágrafo único do art. 488 da CLT. Orlando Gomes e Elson Gottschalk acreditam que, tendo em vista o fim assinalado dessa redução de jornada, podem as partes, mediante sua livre previsão contratual, definir como serão concedidas essas horas, se em duas horas diárias, se em sete dias corridos, se em trinta horas por duas vezes etc.<sup>46</sup>

Eduardo Gabriel Saad adverte que se o empregado, no curso do aviso prévio, cumpriu jornada normal, a solução que melhor atende ao fim social da lei é que nesse caso o aviso prévio não foi cumprido, devendo o empregador renová-lo.<sup>47</sup> O TST firmou, na súmula de nº 230 o entendimento de que é nula a concessão de aviso prévio sem redução de jornada:

*“Súmula nº 230: AVISO PRÉVIO. SUBSTITUIÇÃO PELO PAGAMENTO DAS HORAS REDUZIDAS DA JORNADA DE TRABALHO (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003. É ilegal substituir o período que se reduz da jornada de trabalho, no aviso prévio, pelo pagamento das horas correspondentes.”<sup>48</sup>*

Outra vez, reforçou a posição em acórdão:

*“A jurisprudência é uníssona no sentido de considerar-se nula a concessão do aviso prévio sem a observância da redução de jornada, por isso que o instituto, de ordem pública, visa não se advertir o empregado de que deverá buscar nova ocupação, mas possibilitar também que o faça, valendo-se do horário reduzido. A conclusão é inteligência do art. 488 da CLT imperativo no sentido de que, no curso do aviso se a rescisão tiver sido promovida pelo empregador, a jornada deve ser reduzida.” (TST, 3ª T., RR-162.876/95.8, Ac. 3.465/96)*

O art. 15 da Lei 5.889/73 dispõe que o trabalhador rural terá direito ao 01 (um) dia por semana para procurar novo emprego durante o período de avio oferecido pelo empregador, diferente da redução de duas horas previstas na CLT. Há quem acredite que esta norma foi revogada pela Constituição, que equiparou o trabalhador urbano e o rural em suas disposições. Sérgio Pinto Martins explica que a Constituição apenas prevê que o prazo de aviso será de no mínimo 30 (trinta) dias, para empregados urbanos e rurais, e esse prazo deve ser obedecido; entretanto, o mesmo autor esclarece que a redução de duas horas diárias do

<sup>46</sup>GOMES, Orlando, GOTTSCHALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, p. 358.

<sup>47</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho comentada*, p. 384.

<sup>48</sup> Histórico: Redação original - Res. 14/1985, DJ 19.09.1985 e 24, 25 e 26.09.1985

período de aviso está prevista na CLT, a qual dispõe que suas normas não se aplicam aos rurais, e dessa forma aplica-se a ao empregado rural o disposto no art. 15 da Lei 5.889/73<sup>49</sup>.<sup>50</sup>

### 1.4.1 O Aviso Prévio e a Estabilidade Provisória

A estabilidade provisória é um direito do trabalhador de permanecer um período no emprego, não podendo ser despedido por vontade do empregador, salvo por justa causa ou por força maior, enquanto houver uma causa relevante e expressa em lei. A legislação e a jurisprudência brasileiras preveem alguns casos em que se aplica a estabilidade provisória, quais sejam:

- Acidente de Trabalho: Tendo o empregado auxílio acidente, tem estabilidade por 01 ano após o retorno ao trabalho (art. 118 da Lei 8.213/91);<sup>51</sup>
- Dirigente Sindical: Desde o registro da candidatura até 01 ano após o término do mandato (art. 543, § 3º, da CLT);<sup>52</sup>
- Membro da Comissão Interna de Prevenção a Acidentes (CIPA): Desde o registro da candidatura até 01 ano após o término do mandato (art. 10, II, “a”, ADCT);<sup>53</sup>
- Gestante: Desde a confirmação da gravidez até 05 meses após o parto (art. 10, II, “b”, ADCT);<sup>54</sup>

Há ainda outras hipóteses: estabilidade pactuada em negociações sindicais (ex: alguns meses após a paralisação por greve); 01 ano antes da aposentadoria etc.

---

<sup>49</sup> Lei 5.889/73. “Art. 15. Durante o prazo do aviso prévio, se a rescisão tiver sido promovida pelo empregador, o empregado rural terá direito a um dia por semana, sem prejuízo do salário integral, para procurar outro trabalho.”

<sup>50</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito do trabalho*, p. 387.

<sup>51</sup> Lei 8.213/91. Art. 118: “O segurado que sofreu acidente do trabalho tem garantida, pelo prazo mínimo de doze meses, a manutenção do seu contrato de trabalho na empresa, após a cessação do auxílio-doença acidentário, independentemente de percepção de auxílio-acidente.”

<sup>52</sup> CLT. Art. 543, § 3º: “Fica vedada a dispensa do empregado sindicalizado ou associado, a partir do momento do registro de sua candidatura a cargo de direção ou representação de entidade sindical ou de associação profissional, até 01 (um) ano após o final do seu mandato, caso seja eleito inclusive como suplente, salvo se cometer falta grave devidamente apurada nos termos desta Consolidação.”

<sup>53</sup> ADCT. Art. 10, II: “fica vedada a dispensa arbitrária ou sem justa causa: (a) do empregado eleito para cargo de direção de comissões internas de prevenção de acidentes, desde o registro de sua candidatura até um ano após o final de seu mandato;”

<sup>54</sup> ADCT. Art. 10, II: “fica vedada a dispensa arbitrária ou sem justa causa: (...) (b) da empregada gestante, desde a confirmação da gravidez até cinco meses após o parto”

A doutrina e a jurisprudência entendem não ser compatível o instituto da estabilidade com o do aviso prévio, uma vez que se dedicam a fins diversos. O TST, em seu Enunciado 348, estabeleceu que “não é possível a coincidência do aviso prévio dado pelo empregador com os últimos 30 dias de estabilidade provisória do trabalhador, nem mesmo a concessão do mencionado aviso durante o período de garantia de emprego”.

Sérgio Pinto Martins justifica a incompatibilidade entre aviso prévio e estabilidade provisória nos seguintes termos:

*“Na verdade, o aviso prévio dado ao empregado visa a que este tenha tempo para procurar outro emprego. Quando da garantia de emprego, não tem o obreiro qualquer interesse de procurar outro serviço, visto que está acobertado por aquele direito. Dessa forma, fazendo-se com que o trabalhador procure outro emprego nos últimos 30 dias da garantia de emprego, não estará assegurado o fim precípua do aviso prévio, que é, justamente, proporcionar ao empregado tempo para encontrar outro trabalho.”*<sup>55</sup>

Com efeito, durante o período de estabilidade o empregador não poderá dar o aviso prévio ao empregado, visto que este está gozando do seu direito de garantia de emprego, e não necessita, dessa forma, usar este período para procurar nova ocupação, o que iria contra o objetivo da citada garantia. Por outro lado, o empregado não pode ensejar adquirir estabilidade por meio de candidatura em cargo de direção sindical ou de membro de CIPA após já recebido o aviso prévio; isso porque, a partir do momento do pré-aviso, “o contrato de trabalho adquire feições de contrato a prazo o que, por analogia, não admite a estabilidade sindical<sup>56</sup>”. A empregada gestante também terá direito à estabilidade quando ficar comprovado que já estava grávida antes do recebimento do pré-aviso.<sup>57</sup>

Sobre a estabilidade adquirida no decurso do aviso prévio, o TST firmou entendimento na Orientação Jurisprudencial nº40 da SBDI-1, que dispõe:

*“ESTABILIDADE. AQUISIÇÃO NO PERÍODO DO AVISO PRÉVIO. NÃO RECONHECIDA. A projeção do contrato de trabalho para o futuro, pela concessão do aviso prévio indenizado, tem efeitos limitados às vantagens econômicas obtidas no período de pré-aviso, ou seja, salários, reflexos e verbas rescisórias.”*

<sup>55</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, *Curso de direito do trabalho*, p. 388.

<sup>56</sup> TST. SDI, E-RR-53216/92.0, in DJU 3.5.96, p. 14.186

<sup>57</sup> TST. AIRR - 700487/2000.7. Rel. Min. Gelson de Azevedo. 5ª Turma. J. 6-10-04.

No caso de haver extinção da atividade empresarial no âmbito da base territorial do sindicato, não há razão para subsistir a estabilidade.<sup>58</sup> Havendo extinção por força maior, apesar de não subsistir a estabilidade, o mesmo não acontece com o aviso prévio, que continua devido ao empregado.<sup>59</sup>

## 1.5 O AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O aviso prévio é obrigatório em caso de despedida, mas o empregador não é obrigado a manter o empregado trabalhando na empresa, então, no caso de querer o empregador dispensar de imediato o empregado, deve pagar a este uma indenização correspondente ao aviso prévio. Essa indenização será igual ao valor de um mês de serviço, junto com as horas extras habituais e adicionais de insalubridade e periculosidade, se houver. O art. 487, § 3º, da CLT, explica que, em se tratando de salário pago na base de tarefa, o cálculo será feito de acordo com a média dos últimos 12 (doze) meses de serviço.

Ainda que se trate de aviso prévio indenizado, o instituto do pré-aviso não perde suas outras características, qual sejam comunicação e prazo. Dessa forma, conta-se do aviso o início de vigência do seu prazo, e integra-se este tempo ao contrato de trabalho, para todos os efeitos legais, conforme dispõe o art. 487, *in fine*, da CLT<sup>60</sup>. Por esse motivo, conta-se o tempo contratual acrescido do período do aviso, mesmo que indenizado, para fins de fixação de término do contrato<sup>61</sup>, e para fins de cômputo de Fundo de Garantia<sup>62, 63</sup>.

### 1.5.1 A Natureza Jurídica do Aviso Prévio Indenizado

Discute-se na doutrina se a quantia referente ao aviso prévio indenizado se trata de salário ou de indenização. Aqueles que acham que é salário usam o argumento de que o é por ficção jurídica, devido ao fato de ser esse período computado como tempo de serviço; também

<sup>58</sup> TST. Súmula nº 369, IV.

<sup>59</sup> TST. Súmula 44: “A cessação da atividade da empresa, com o pagamento da indenização, simples ou em dobro, não exclui, por si só, o direito do empregado ao aviso prévio.”

<sup>60</sup> CLT. Art. 487, § 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.**” (grifo nosso)

<sup>61</sup> TST. SBDI-1, OJ n. 82. AVISO PRÉVIO. BAIXA NA CTPS. Inserida em 28.04.97. A data de saída a ser anotada na CTPS deve corresponder à do término do prazo do aviso prévio, ainda que indenizado.

<sup>62</sup> TST. Súmula 305. FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA SOBRE O AVISO PRÉVIO. Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003. O pagamento relativo ao período de aviso prévio, trabalhado ou não, está sujeito a contribuição para o FGTS.

<sup>63</sup> DELGADO, Maurício Godinho, *Curso de direito do trabalho*, p. 1172-1173.

se argumenta que o fato de o empregador ter exercido a faculdade de não desejar que o empregado trabalhe no período do aviso prévio não retira a natureza salarial desse instituto, uma vez que o contrato de trabalho ainda está válido para efeitos de reajuste salarial e para a ocorrência de justa causa. O TRT da 22ª região decidiu em acórdão seguindo esse entendimento:

*“EMENTA: AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O aviso prévio, ainda que indenizado, tem natureza salarial, pois que computado no tempo de serviço do empregado para todos os efeitos legais, inclusive para aposentadoria, de acordo com o art. 487, § 1º, da CLT. De efeito, cabível a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, sobretudo por não constituir parcela aquinhoadada com a isenção prevista no art. 28 da Lei 8.212/91, após a alteração conferida pela Lei 9.528/97.”*<sup>64</sup>

Sérgio Pinto Martins e Eduardo Gabriel Saad defendem que o aviso prévio não-trabalhado e pago em dinheiro não se equipara a salário porque, no período, não houve prestação de serviços. Entretanto, quanto ao conceito de salário, existem autores que acreditam ser essa parcela não apenas uma contraprestação por serviços prestados, mas também pelo tempo que o empregado se coloca à disposição do patrão, sendo uma contraprestação de disponibilidade, como explica Arnaldo Süssekind:

*“A intervenção do Estado nas relações de trabalho, sobretudo quanto aos salários, que representam, praticamente, o único meio de subsistência do trabalhador, impossibilita, sem dúvida, uma rígida correlação entre o salário e o serviço efetivamente prestado pelo empregado. Hoje, o contrato de trabalho é sinalagmático em seu conjunto e, não, prestação por prestação. É que o Direito do Trabalho impõe ao empregador a obrigação de pagar salários em diversas hipóteses em que a prestação de serviços é interrompida por motivos de ordem biológica ou de interesse social, desde que o empregado não tenha direito a receber, de outras fontes, os meios necessários ao seu sustento e ao de sua família. Conforme observa Plá Rodriguez, o salário constitui a obrigação patronal que corresponde à obrigação do trabalhador de pôr suas energias à disposição do patrão, sem que tenha de coincidir parcialmente cada pagamento com cada prestação. A onerosidade surge da equivalência das duas prestações em seu conjunto e não do detalhe de cada serviço e de cada pagamento.”*<sup>65</sup>

Ainda que se considere salário como sendo a remuneração por serviços efetivamente prestados e pelo tempo do empregado à disposição do empregador, a maior parte dos autores,

<sup>64</sup> TRT 22ª. RO nº 00448-2006-002-22-00-0. Rel. Des. Fausto Lustosa Neto. J. 22.04.2008. DJT. 7/5/2008.

<sup>65</sup>SÜSSEKIND, Arnaldo, *Instituições de direito do trabalho*, p. 348.

inclusive os citados anteriormente, acredita que, no caso do aviso prévio indenizado, não há como insistir-se em sua natureza salarial. Argumenta-se que, nessa situação, desfez-se o vínculo empregatício, não havendo mais de se falar em contraprestação, conforme esclarece Maurício Godinho Delgado:

*“não se tratando de pré-aviso laborado, mas somente indenizado, não há como insistir-se em sua natureza salarial. (...) Neste caso, sua natureza indenizatória inequivocamente desponta, uma vez que se trata de ressarcimento de parcela trabalhista não adimplida mediante a equação trabalho/salário.”<sup>66</sup>*

O TST reforçou o entendimento de ter a parcela referente ao aviso prévio indenizado caráter indenizatório, apesar de ressaltar que isso não impede que essa forma de aviso não deixa de produzir os efeitos próprios do instituto:

*RECURSO DE EMBARGOS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESPROVIMENTO. O pré-aviso indenizado consiste em uma retribuição não resultante de um trabalho realizado ou de tempo à disposição do empregador, mas de uma obrigação trabalhista inadimplida. O efeito de projeção do tempo de serviço inerente ao aviso prévio, em quaisquer de suas modalidades, não desvirtua a natureza jurídica quando retribuído de forma indenizada. Muito embora não esteja o aviso prévio indenizado relacionado no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, o inciso I desse mesmo dispositivo legal definiu como salário-de-contribuição, para efeito de incidência da contribuição social, as importâncias recebidas para retribuir o trabalho por serviços prestados ou tempo à disposição de empregador. A par da natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, como reparação de uma obrigação trabalhista inadimplida, não decorrente da realização de trabalho, tampouco de tempo à disposição do empregador. O advento do Decreto nº 3.048/99, que regulamenta a Lei da Seguridade Social, veio a reforçar o fato de o pré-aviso indenizado não integrar o salário-de-contribuição, ao assim dispor expressamente em seu artigo 214, § 9º, inciso V, alínea f, de modo a tornar manifestamente clara a isenção da importância recebida a título de aviso prévio indenizado para efeito incidência de contribuição previdenciária. Recurso de embargos não conhecido.”<sup>67</sup>*

A maior parte da doutrina e da jurisprudência que vê no aviso prévio indenizado um caráter indenizatório entende o instituto do aviso prévio como uma obrigação. Mozart Vicente Russomano defende que, pelo fato de ser devido o aviso prévio também pelo empregado ao

<sup>66</sup>DELGADO, Maurício Godinho, *Curso de direito do trabalho*, p. 1.163.

<sup>67</sup>TST. E-RR-381/2005-311-06-00.5

empregador, não há que se falar em natureza salarial deste, porque nunca o trabalhador poderá pagar salário ao empregador.<sup>68</sup>

Orlando Gomes e Elson Gottschalk explicam que a obrigação de conceder o aviso prévio incide sobre tempo corrido, sendo uma *obrigação* de fazer, que não se confunde com a de pagar, e não se consubstancia em uma obrigação alternativa. Dessa forma, explicam os autores: “(...) se o empregador não cumpre por forma específica a sua obrigação de fazer, esta se converte em obrigação de pagar. Nesta conversão de obrigações opera-se, tecnicamente, o que o direito denomina de *ressarcimento de dano*. O caráter ressarcitório da indenização de aviso prévio não se altera pelo fato de o seu valor *corresponder* ao do salário. É uma forma encontrada pelo legislador para liquidar o dano, tarifando-o *à forfait*, tal como procedeu com a indenização por acidente do trabalho no regime anterior à Lei n° 5.316.”<sup>69</sup>

Com o advento do decreto presidencial 6.727/2009, o qual retirou o aviso prévio indenizado do rol de parcelas isentas de incidência de contribuição previdenciária, as discussões a respeito da natureza do aviso prévio indenizado voltaram a ser fomentadas. Discute-se se a exclusão dessa parcela do rol das isenções previdenciárias tem o condão de automaticamente incluí-la junto com as verbas de cunho salarial, sujeitas à cobrança de INSS. Quanto ao entendimento doutrinário a esse respeito, considera-se que não há como se falar em salário se, no caso do aviso prévio indenizado, por não haver nesse caso serviço prestado pelo empregado ou em tempo deste à disposição do empregador.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> RUSSOMANO, Mozart Vicente, *Comentários à CLT*, p. 701.

<sup>69</sup> GOMES, Orlando. GOTTSCHALK, Elson, *Curso de direito do trabalho*, p. 360.

<sup>70</sup> MARTINS, Sérgio Pinto

## 2 AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SOCIAIS E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

### 2.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS - CLASSIFICAÇÃO

Ives Gandra da Silva Martins classifica as espécies tributárias baseando-se em diferentes critérios: a) o da *relação dos indivíduos com os vários serviços prestados pelo Estado*; b) tendo em vista *fatores propriamente jurídicos*, e, ainda, c) conforme a *vinculabilidade com determinada atividade estatal*.

Fazendo-se uma análise da *relação dos indivíduos com os vários serviços prestados pelo Estado*, tem-se que os serviços prestados pelo Estado podem ser:<sup>71</sup>

- a. Gerais, não podendo ser mensurado o proveito que cada indivíduo tira dos mesmos – nesse grupo encontram-se os *impostos*;
- b. Desenvolvidos em função do interesse público, mas prestados a indivíduos determinados, que dele tiram proveito, sendo este, portanto, mensurável – em função destes são cobradas *taxas*, e;
- c. Desenvolvidos em função do interesse público, fornecendo a indivíduos ou grupos de indivíduos um benefício diferencial - dos quais são cobradas as *contribuições*.

Na determinação das espécies tributárias segundo *fatores propriamente jurídicos*, faz-se uma análise da norma jurídica tributária a partir da identificação do aspecto material da hipótese de incidência do tributo. Se esse aspecto “*consiste num fato ou acontecimento indiferente a qualquer atividade estatal referida ao contribuinte*”, então têm-se impostos <sup>72</sup>; se decorre do exercício regular do poder de polícia, ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, então têm-se taxas. Se leva em conta “*a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização de imóveis circunvizinhos*”, então sobre essa obra incide contribuição de melhoria<sup>73</sup>. Ives Gandra da S. Martins ainda destaca que nos países federativos, principalmente no Brasil, no qual a discriminação de rendas é rígida, “*a exata*

<sup>71</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, 5. ed. Belém: Cejup, 1997, p. 491.

<sup>72</sup> Idem, p. 492.

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 41/42.

*classificação da espécie tributária tem repercussões jurídicas importantes, pois a própria repartição de competências está fundada nessa classificação” sendo que as competências das três ordens parciais do Governo estão segregadas em “áreas privativas (impostos e contribuições especiais) e comuns (taxas e contribuições de melhoria)”*<sup>74</sup>. Do mesmo modo, frisa o autor, classificar corretamente as espécies tributárias é fundamental porque são diferentes os regimes jurídicos a que cada espécie está sujeita.

Classificando-se as espécies tributárias segundo a sua vinculabilidade com determinada atividade estatal, o supracitado autor afirma não haver divergências, entre as posições adotadas, de maneira que se procede ao mesmo raciocínio utilizado na classificação conforme os critérios jurídicos. Hugo de Brito Machado explica que as contribuições sociais vinculam-se à finalidade dos recursos que geram, e por isso classifica os tributos, quanto ao seu objetivo, em *fiscais*, *extrafiscais* e *parafiscais*. Baseado nessa classificação<sup>75</sup>, este autor afirma que o tributo é:

- a. *fiscal*, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;
- b. *extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;
- c. *parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas esta se desenvolve através de entidades específicas. É nessa categoria que encontram-se as contribuições.

Além de Hugo de Brito Machado, outros autores, tais como Paulo de Barros Carvalho e Zelmo Denari alocam as contribuições sociais na categoria de contribuições *parafiscais*, com características peculiares em relação às demais.

Leandro Paulsen classifica os tributos, com base no texto constitucional, com os acréscimos e alterações decorrentes das Emendas nº 39/02 e 41/03, da seguinte forma:

*“a) impostos*

*a.1. nominados (arts. 145, I, 153, 155 e 156)*

*a.2. residuais (art. 154, I)*

*a.3. extraordinários de guerra (art. 154, II)*

*b) taxas*

<sup>74</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 491.

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de direito tributário*, p. 88.

- b.1. *de poder de polícia (art. 145, II, primeira parte)*
- b.2. *de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, segunda parte).*
- c) *contribuições de melhoria (art. 145, III)*
- d) *contribuições especiais*
  - d.1. *sociais*
    - d.1.1. *Gerais (art. 149, primeira parte)*
    - d.1.2. *De seguridade social*
      - d.1.2.1. *nominadas*
      - d.1.2.2. *residuais*
      - d.1.2.3. *de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (art. 149, §1º/EC 41/2003)*
    - d.2. *de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte)*
    - d.3. *do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149-A/EC nº 39/2002)*
- e) *empréstimos compulsórios*
  - e.1. *extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I)*
  - e.2. *de investimento (art. 148, II)*<sup>76</sup>

Considerando que o foco desta explanação é a qualificação das contribuições sociais, proceder-se-á a partir de agora a uma análise específica dessa categoria.

## 2.2 AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Por muito tempo houve divergência doutrinária a respeito da natureza jurídica das contribuições, no sentido de estarem elas inseridas ou não entre as espécies tributárias. Na vigência da Constituição de 1967, boa parte da doutrina sustentava que as contribuições estavam sujeitas à disciplina jurídica dos tributos. Entretanto, Zelmo Denari lembra que, com a Constituição de 1969, forte corrente doutrinária negou natureza tributária às contribuições sociais, sob o argumento normativo de que o art. 62, § 2º, vedava “*a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa*”.<sup>77</sup> Com a superveniência da Emenda Constitucional n. 8, de 14 de abril de 1977, entendeu o STF que as contribuições sociais, referidas no art. 43, X, da Constituição, deixaram de ser tributos,

<sup>76</sup>PAULSEN, Leandro, *Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 35.

<sup>77</sup>DENARI, ZELMO, *Curso de direito tributário*, p. 120.

mesmo porque, a par de outros argumentos, estavam elas situadas em capítulo diverso daquele relativo ao sistema tributário (Recurso Extraordinário n. 86.595-BA, Pleno, RTJ, 87/271).<sup>78</sup>

Foi esse o entendimento que prevaleceu, embora atacado por diversas críticas, até a promulgação da Constituição de 1988, quando as contribuições foram reguladas explicitamente no seu art. 149 inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, e a proibição de vinculação da receita a órgão, fundo ou despesa, antes destinada aos tributos em geral, ficou restrita aos impostos. Apesar disso, houve doutrinadores que continuaram sustentando que as contribuições em geral não tinham caráter tributário<sup>79</sup>, bem como houve posicionamentos alegando não terem esse caráter as contribuições sociais<sup>80</sup>. A discussão foi encerrada depois de reiteradas manifestações do Supremo Tribunal Federal no sentido de definitivamente conferir-lhes natureza tributária.<sup>81</sup>

Mesmo admitindo ser indiscutível hoje que as contribuições situam-se entre as espécies tributárias, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins fizeram importantes observações a respeito desse fato. O primeiro ressaltou que o Código Tributário, em seu art. 3º, ao definir tributo, conduz ao entendimento de que este é instrumento de transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado, motivo provável pelo qual o CTN não traz em seu conteúdo referência às contribuições.<sup>82</sup> O segundo, também se baseando nos elementos que caracterizam o tributo, acredita que as contribuições, embora sujeitas, em parte, ao regime dos tributos, não possuem, estruturalmente, caráter tributário, tecendo a seguinte observação:

*“Sempre me pareceu que havia significativas diferenças de estrutura e função entre essa figura e os tributos. De fato, a doutrina salientou de maneira uniforme que o que caracterizava o tributo era o seu fato gerador, sendo irrelevante, no mais das vezes, para qualificá-lo, a destinação legal do produto de sua arrecadação. Assim, a finalidade para a qual foi instituído não seria essencial para definir o tributo. Ao contrário, a contribuição não se caracterizaria somente pelo seu fato gerador, mas, sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, seria traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação fosse destinado à atividade estatal, que é o seu pressuposto.*

<sup>78</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito do trabalho*, p. 489. Martins

<sup>79</sup> MACHADO, Brandão, São tributos as Contribuições Sociais?, in *Direito Tributário atual*, São Paulo, Resenha tributária, 1987/1988, v. 7/8, p. 1871.

<sup>80</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Contribuições sociais, in *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 1.90, p. 13.

<sup>81</sup> Recurso Extraordinário n. 146.733-SP, STF, Tribunal Pleno, publicado em RTJ, 143:684-704, fev. 1993, Recurso Extraordinário n. 148.754-RJ, publicado em RTJ, 150:888-921, dez. 1994, etc.

<sup>82</sup> Idem 78 p. 88

*Por essas razões, aliadas à redação do art. 149 da Constituição Federal, que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, III, e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais tributárias a elas não se aplicavam, pareceu-me que entre nós não foram essas figuras tratadas como tributos. No entanto, em termos práticos considero atualmente a discussão superada, em face da posição tomada pelo Supremo Tribunal no sentido de que as contribuições têm natureza tributária como demonstrado”.*<sup>83</sup>

Atualmente, estando as contribuições especiais inseridas no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, pacificou-se o entendimento de serem as contribuições especiais espécies de tributos, tendo em vista que a própria Constituição afirmou serem aplicáveis a elas as normas gerais de Direito Tributário.

### **2.2.1 Particularidades das Contribuições Especiais**

As contribuições atualmente são reguladas fundamentalmente, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, pelo art. 149 da Constituição Federal, o qual prescreve o seguinte:

*“Art. 149, caput. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.*

Muito embora tenha sido questionado que a Constituição tratou as contribuições como figuras diferenciadas dos demais tributos, já foi dito que este entendimento encontra-se superado pelo STF. Observa-se que a Constituição se utilizou do critério de repartição de competências para diferenciá-las, e também foi fundada nesse critério que a doutrina criou as demais classificações que anteriormente foram vistas.

Geraldo Ataliba conceitua as contribuições como tributos vinculados a uma atuação estatal indireta ao contribuinte, em que, *“ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa um situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal”*<sup>84</sup>. Dessa forma, as contribuições são devidas em virtude de atividades

<sup>83</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*, p. 495

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 165, *apud* MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de Direito Tributário*, p. 495.

administrativas desenvolvidas em função do interesse geral; entretanto, o que as caracteriza é o fato de que as mesmas oferecem ao contribuinte uma vantagem diferencial em relação aos demais (não contribuintes), vantagem esta que pressupõe uma maior despesa provocada pelo contribuinte.<sup>85</sup>

Zelmo Denari segue o mesmo raciocínio de Geraldo Ataliba, no sentido de considerar a vinculabilidade das contribuições, repetindo que sua instituição é condicionada a qualquer forma de intervenção no domínio econômico, bem como no interesse das categorias profissionais ou econômicas, e mesmo no plano da seguridade dos trabalhadores urbanos e rurais.<sup>86</sup> Para conceituar as contribuições ele utiliza o procedimento do “*genus proximum*” e da “*differentia specifica*”, dessa forma identificados: “*o gênero a que pertencem é o das prestações pecuniárias compulsórias e a diferença específica deriva do fato de serem vinculadas a programas interventivos no domínio econômico ou custeio dos serviços de seguridade ou assistência social aos trabalhadores, deferidos a entes administrativos diversos do Estado*”<sup>87</sup>.

Parte da doutrina brasileira ainda os classifica os tributos considerando que estes possuem em nossa legislação classificação tripartida, podendo apenas ser enquadrados nas categorias de impostos, de taxas, ou de contribuições de melhoria. Uns entendem que as contribuições se legitimam como imposto ou taxa<sup>88</sup>; outros, que se trata apenas de imposto com destinação especial<sup>89</sup>; e a maioria entende que é espécie tributária com características próprias<sup>90</sup>. Por fim, outros há que, embora reconhecendo terem as contribuições alguns dos elementos próprios dos tributos, com eles não se confundem, sendo exações previstas no ordenamento e de caráter compulsório<sup>91</sup>.

Do estudo feito até o momento, pode-se observar que há certa dificuldade em enquadrar as contribuições dentro de uma dessas três categorias de forma eficaz, principalmente porque sempre haverá uma ou mais ressalvas a serem feitas. As hipóteses de incidência das contribuições, consideradas como os fatos hipotéticos, as descrições abstratas

<sup>85</sup> MARTINS, Ives Gandra, *Curso de direito tributário*, p. 496.

<sup>86</sup> DENARI, Zelmo, *Curso de direito tributário*, p. 119.

<sup>87</sup> Idem.

<sup>88</sup> BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1972, p. 346 e s., CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 44

<sup>89</sup> BRANDÃO, Machado, São tributos as contribuições sociais?, in *Direito Tributário atual*, cit., v. 7/8, p. 1867.

<sup>90</sup> SOUZA, Rubens Gomes de, *A Previdência...*, RDP, 24:237 e s. *apud* MARTINS, Ives Gandra, *Curso de direito tributário*, p. 494.

<sup>91</sup> COELHO, Inocência Mártires, *Natureza jurídica da contribuição previdenciária*, RDT, 15/16:88 e s., XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 69 *apud* MARTINS, Ives Gandra, *Curso de direito tributário*, p. 494.

as quais, ocorrendo no mundo real, serão fato gerador da obrigação tributária, são idênticas às dos impostos, em uma análise inicial. Esta identidade, explica Ives Gandra da S. Martins, na verdade não existe, porque, diferentemente dos impostos, nas contribuições sociais a ocorrência do fato gerador não é condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação; antes, nas contribuições sociais, a obrigação só nasce se verificados, concomitantemente, o benefício e o fato descrito na norma, por existir um especial interesse (benefício) do sujeito passivo em certa atividade estatal.<sup>92</sup>

Considerando que tanto as contribuições como as taxas e as contribuições de melhoria são tributos vinculados, Zelmo Denari as diferencia com base em dois critérios quais sejam o *sentido finalístico* e a *forma de atuação*, nos seguintes termos:

- a. Sentido finalístico: *“as contribuições paraestatais vinculam o ente público a atuar, de uma forma interventiva, no domínio econômico, ou a prestar serviços de seguridade ou de assistência social aos trabalhadores e demais segurados, atendendo, neste particular, aos fins sociais da tributação”*<sup>93</sup>;
- b. Forma de atuação: *“os serviços são prestados e não raro administrados por entes administrativos descentralizados, investidos de capacidade tributária delegada pelo ente público (v.g. O INSS até a edição da Lei nº 11.457/2007)”*<sup>94</sup>.

Dentro do gênero contribuição, Paulo de Barros Carvalho acredita que na Constituição elas são divididas em três espécies: *“(i) social, (ii) interventiva, e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado”*<sup>95</sup>. O autor, prosseguindo sua análise, divide a espécie das contribuições sociais em duas categorias: *“(i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, caput, CF), e; (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, caput, e §1º, conjugados com o art. 195, CF)”*<sup>96</sup>.

## **2.3 AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SOCIAIS**

<sup>92</sup> MARTINS, Ives Gandra, *Curso de direito tributário*, p. 494.

<sup>93</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*, p. 120.

<sup>94</sup> Idem.

<sup>95</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 44.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p.

As contribuições sociais são espécie do gênero 'contribuições especiais', “*configurando-se quando se trate de contribuição voltada à atuação da União na área social*”<sup>97</sup>. Leandro Paulsen esclarece que “*é fundamental observar que as contribuições especiais sociais não se esgotam nas de Seguridade Social, tendo, sim, um espectro bem mais largo, pois podem ser instituídas para quaisquer finalidades que forem na direção da ordem social, de maneira que se costuma subdividir as contribuições sociais entre as ditas 'gerais' e as de Seguridade Social*”<sup>98</sup>

É unânime atualmente que as contribuições especiais figuram entre as espécies tributárias, como já foi dito anteriormente. Ao que tudo indica, o STF tem simplesmente entendido que, se o tributo se destina a certa finalidade constitucionalmente prevista, cuida-se de contribuição. Zelmo Denari afirma que estas, embora ostentem natureza tributária, “*devem ser excluídas do quadro das receitas derivadas porque são instituídas em benefício de entes diversos do Estado (paraestatais, semipúblicos), que se não confundem com as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados-membros e Municípios)*”<sup>99</sup>. Leandro Paulsen explica que não se deve confundir a finalidade que caracteriza a contribuição e autoriza sua cobrança com a destinação efetiva dos recursos, usando o seguinte argumento: “*a finalidade ou destinação legal é requisito inafastável para a caracterização da contribuição; a destinação no plano fático é questão de Direito Financeiro, cuja inobservância pode gerar a penalização dos responsáveis, mas não a invalidade do tributo*”<sup>100</sup>.

Considerando as contribuições especiais como tributos, a elas se aplicam as normas gerais de Direito Tributário, bem como o princípio da legalidade e os da irretroatividade. Em seguida, prosseguir-se-á na análise da parafiscalidade nas contribuições especiais sociais e do regime jurídico das contribuições para a seguridade social.

### **2.3.1 A Parafiscalidade e as Contribuições Sociais.**

Paulo de Barros Carvalho define *parafiscalidade* como o “*fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos financeiros auferidos, para o*

---

<sup>97</sup> PAULSEN, Leandro, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed. Rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 137.

<sup>98</sup> Idem, p. 145.

<sup>99</sup> DENARI, Zelmo, *Curso de direito tributário*, p. 20.

<sup>100</sup> Idem 97, p. 138.

*implemento de seus objetivos peculiares.*”<sup>101</sup> Luiz Emygídio F. da Rosa Júnior explica que o termo *parafiscal* significa “*finanças paralelas, isto é, ao lado do fisco, porque não se destinam aos cofres da União, não se misturam com outras receitas tributárias*”<sup>102</sup>. Ambos os autores afirmam que nos tributos parafiscais o sujeito ativo “*indicado expressamente na lei instituidora da exação é diferente da pessoa política que exerceu a competência*”<sup>103</sup>, e, dessa forma, são arrecadados pelas “*entidades, públicas ou privadas, designadas pela lei em proveito de suas próprias finalidades, como INSS, CREA, SENAI, SESC, SESI etc*”<sup>104</sup>.

Zelmo Denari, ao analisar os tributos parafiscais, afirmou que tradicionalmente o caráter parafiscal das contribuições sociais sempre foi “*traduzido na delegação de capacidade tributária a entes descentralizados – como os antigos INAMPS e INPS e o atual INSS –, que se encarregam da respectiva arrecadação, fiscalização e aplicação dos recursos no custeio dos benefícios e das ações de seguridade social*”<sup>105</sup>.

O autor ainda explica que, com o advento da Constituição de 1988, boa parte da doutrina passou a defender a subordinação indissociável das contribuições sociais a um regime de parafiscalidade – baseados no art. 165, § 3º, da Constituição, que distingue os orçamentos fiscais, de investimento, e o orçamento da seguridade social. Desse entendimento resultava que seriam inconstitucionais as contribuições arrecadadas diretamente pela União, tais como as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), além das contribuições de intervenção no domínio econômico instituídas após a Constituição Federal de 1988, como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre combustíveis.

Chegando tal discussão ao Supremo Tribunal Federal, o entendimento supracitado restou rejeitado. Entendeu o STF que a ausência de delegação de capacidade tributária a entes parafiscais para a arrecadação de contribuições sociais não descaracteriza tais contribuições e não é inconstitucional. O argumento em que tal Corte se pautou para sua decisão foi o de que a Constituição não atribuiu ao sistema da seguridade social a exclusividade na arrecadação de tais tributos. O Ministro Moreira Alves, em seu voto, defendeu que a arrecadação das contribuições sociais só seria inconstitucional se a Constituição atribuísse ao sistema da

---

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 255.

<sup>102</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygido da, *Manual de direito financeiro e de direito tributário*, p. 182.

<sup>103</sup> Idem.

<sup>104</sup> Idem 100.

<sup>105</sup> DENARI, Zelmo, *Curso de direito tributário*, p. 115.

seguridade social individualidade própria e autônoma, “*cuja realização, em todas suas etapas, tivesse de ser da competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social*”

106

Zelmo Denari afirma que “*a orientação firmada pelo Supremo apóia-se na chamada teoria da validação finalística, que prestigia como característica fundamental das contribuições sociais a finalidade constitucional – de seguridade social, de intervenção no domínio econômico, ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas – que determina a instituição dessa espécie de tributo*”<sup>107</sup>. Constata-se que é fundamentalmente nesse critério que a doutrina vai buscar os traços característicos das contribuições sociais, e diferenciá-los dos demais.

Com a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, foi criada a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo atribuída a esta, no art. 2º, § 1º, a competência para arrecadar as contribuições sociais incidentes sobre folhas de salários, receita ou faturamento e lucro, previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, cuja arrecadação será destinada ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social.<sup>108</sup> Dessa forma, retirou-se do INSS a capacidade tributária para arrecadar tais tributos, embora estes, após arrecadados, sejam destinados à manutenção deste órgão. Consequentemente, entende Zelmo Denari, foi eliminado o caráter de parafiscalidade relacionada com a capacidade tributária, que ainda podia se identificar na maioria das contribuições sociais, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, comumente denominada *Super Receita*, firmou-se como novo arrecadador de contribuições.

### **2.3.2 Regime Jurídico das Contribuições para a Seguridade Social.**

As contribuições para a seguridade social têm núcleo conceitual muito semelhante ao das contribuições em geral, estando sujeitas, em regra, às normas gerais de direito tributário, como o princípio da reserva legal aplicável aos tributos, o da irretroatividade, o da tipicidade, o da segurança jurídica, entre outros. Entretanto, observa-se que “*apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância*

<sup>106</sup> Cf. voto do Min. Moreira Alves nº 146.733-9 – SP – RTJ 143/684, *apud* DENARI, Zelmo, *Curso de direito tributário*, p. 116.

<sup>107</sup> DENARI, Zelmo, *Curso de direito tributário*, p. 116.

<sup>108</sup> *Idem* 105.

*aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não-cumulatividade, e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, § 4º)”*<sup>109</sup>. Dessa forma, estas contribuições foram extremadas das demais figuras, não se sujeitando, por exemplo, ao princípio da anterioridade, de que trata o art. 150, III, *b*, da CF, mas sim ao do período de noventa dias entre a publicação da lei que as instituiu e a sua exigência, conforme regra do art. 195, § 6º, da Carta Magna.<sup>110</sup>

O regime jurídico das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social é extraído das normas constantes nos arts. 149 e 195 da Constituição, com vista, entretanto, aos objetivos traçados da norma programática do art. 194 da Lei Maior.<sup>111</sup> Além do período nonagesimal para a aplicação de lei que institua estas contribuições, estão também presentes princípios como o da afetação obrigatória do produto de sua arrecadação à seguridade social (art. 195, *caput*), e o da sujeição, como contribuintes, dos que se encontram em especial relação com a seguridade (art. 195, I e II).

A respeito desta supracitada relação com a seguridade social, a qual atribui às pessoas o atributo de contribuintes, vale observar que nestas contribuições também há uma relação de vinculação, tanto à finalidade dos recursos que geram, quanto ao interesse do contribuinte na atividade administrativa correspondente.<sup>112</sup> O artigo 195 da Constituição prescreve que a seguridade social será financiada não apenas pelos trabalhadores e demais segurados, mas também por recursos provenientes “*do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma da lei (...)*”<sup>113</sup>. Sob esse prisma, cumpre analisar em que se baseia o interesse dessas categorias aos benefícios da atuação estatal, e o porquê da Carta Magna estender a elas o atributo de interessados na referida atuação.

No que diz respeito aos trabalhadores, referidos de forma genérica pela Constituição, no seu art. 195, II, justamente por entender esta que todos eles (inclusive os sem vínculo empregatício, como os avulsos, administradores etc.) têm interesse na seguridade social, não há muitas controvérsias, tendo em vista a evidente relação com a atividade desenvolvida<sup>114</sup>. Ives Gandra da S. Martins explica que, no caso dos empregadores, referidos do art. 195, I, da CF, foi de absoluta pertinência a Carta Magna tê-los descrito dessa forma, e não como empresas, levando em conta que o interesse do empregador se restringe aos seus empregados,

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 45.

<sup>110</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 506.

<sup>111</sup> *Idem*.

<sup>112</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de direito tributário*, p. 86.

<sup>113</sup> Art. 195, I, Constituição Federal.

<sup>114</sup> *Idem* 108, p. 513.

e não aos trabalhadores em geral<sup>115</sup>. O autor ainda esclarece que o interesse do empregador se baseia na vantagem ou especial interesse que ele tem nas pessoas com as quais ele se relaciona diretamente, de tal forma que:

*“(...) não se nega, modernamente, que o empregador tenha interesse no bem-estar de seus empregados, de forma que, se a seguridade a estes se liga de maneira muito íntima, é claro que também diz respeito aos primeiros. Wagner Balera, conhecido especialista em Direito Previdenciário, ressalta que 'também o empregador acaba por se beneficiar dessa vantagem proporcionada ao trabalhador, pois é por meio dela que o obreiro adquire segurança quanto à situação física, mental e financeira da sua própria pessoa e de seus dependentes, assim no presente como no futuro. É óbvio que essa segurança colabora numa maior 'performance' do obreiro por força de mecanismos psicológicos que não cabe ao jurista perscrutar, mas que saltam à vista' (Wagner Balera, A seguridade social na Constituição de 1988, cit. p. 53). Edvaldo Brito, dissertando sobre contribuições, assinala que nelas atua o princípio da solidariedade social, justificado perfeitamente que o Estado as exija, mesmo dos empregadores, porque produzem elas 'benefícios indiretos a eles próprios, pois dúvida não se pode ter que a complementação dos salários através de um conjunto de recursos assistenciais técnicos, permite ao empregado uma segurança jurídica, um nível cultural, uma higidez física e um bem-estar social suficiente para fazê-lo atingir uma capacidade de produção bem maior, por conseguinte, benefício, também para o patrão' (Edvaldo Brito, Problemas jurídicos para a contribuição do Fundo PIS, Caderno de Pesquisas Tributárias, cit., p. 119).”<sup>116</sup>*

As contribuições dos empregadores são calculadas tomando por base a folha de salários, a receita bruta ou faturamento e o lucro (art. 195, I, *a*, *b* e *c*, CF). Quanto à dos trabalhadores, a Constituição não especifica a base a ser eleita pela lei competente, mas deve ser algo que se relacione com o benefício (ainda que suposto) causado pela atividade estatal, que é o pressuposto fundamental da contribuição.<sup>117</sup>

Finalmente, as contribuições previdenciárias, objeto específico desta monografia, estão inseridas em no ordenamento jurídico como um tipo específico de contribuição para a seguridade social, sendo reguladas fundamentalmente pela Lei 8.212/1991, a qual dispõe sobre a organização e o plano de custeio da Seguridade Social, e pelo Decreto 3048/1999, que regula a Previdência Social. Como neste trabalho será examinada a legalidade da incidência

---

<sup>115</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 510.

<sup>116</sup> *Idem*, p. 507-508.

<sup>117</sup> *Ibidem*, p. 510.

da contribuição previdenciária no aviso prévio indenizado, tratar-se-á, em seguida, de delimitar o perfil, as normas e os princípios reguladores destas contribuições.

### **2.3.3 O Aviso Prévio Indenizado e a Legislação Previdenciária**

Em parceria com a Secretaria Executiva do Programa de Educação Previdenciária do Ministério da Previdência Social, a editora SENAC Nacional publicou o manual *O que você precisa saber sobre a Previdência Social*. Neste manual encontra-se a definição desse instituto: “Previdência Social é o seguro social que substitui a renda do segurado quando ele perde sua capacidade de trabalho por motivo de doença, acidente de trabalho, velhice, maternidade, morte ou reclusão”<sup>118</sup>. Note-se que o termo “social” veio como adjetivo da palavra “seguro”, para que fique bem claro que este não é especificamente contrato entre particulares, antes, um contrato entre o particular e um ente público, e que as ações realizadas por este repercutem também no âmbito social.

A Previdência, apesar de estar disposta na Constituição entre os ramos da Seguridade Social, pode ser diferida desses ramos na medida em que os benefícios daquela pressupõem parcela contributiva específica do segurado para que usufrua dos seus serviços. Essa contribuição é descontada da remuneração dos empregados e também paga pelos empregadores, sendo que quem contribui facultativamente ou como autônomo deve fazer o recolhimento por conta própria.

A Seguridade Social, além dos dispositivos constitucionais, possui lei própria que dispõe sobre sua organização e institui seu plano de custeio, que é a lei 8.212/1991, na qual estão dispostas também disposições sobre as diretrizes e o custeio da Previdência Social. Além disso, esta possui regulamento próprio, no decreto 3.048/1999, o qual instituiu o Regulamento da Previdência Social.

Visando a direcionar o objetivo dessa explanação, cabe falar sobre a contribuição do empregado e do trabalhador avulso. Eles são segurados obrigatórios da previdência, uma vez que não lhes cabe escolher ser descontada ou não do seu salário a importância relativa à contribuição para a previdência. A parcela contributiva destes incide sobre o que a lei chama

---

<sup>118</sup> BRASIL, Governo Federal, Secretaria Executiva do Programa de Educação Previdenciária do Ministério da Previdência Social, *O que você precisa saber sobre a Previdência Social*, p. 07

de salário-de-contribuição. A lei 8.212/91 no seu art. 28, I, e o decreto 3.048/99 no seu art. 214, I, trazem idêntica referência ao que seja salário-de-contribuição, nos seguintes termos:

*“Art. 28 (L.8.212/91) e Art. 214 (Dec. 3.048/99) 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;”*

Fica evidente que o critério adotado para definir o salário-de-contribuição é a remuneração, conceito recorrente no ramo do Direito do Trabalho. Esses artigos esclarecem o que compõe o salário-de-contribuição, vale dizer, *“a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o salário, qualquer que seja a sua forma (...), quer pelos serviços prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador (...)*”. Buscaram, desta forma, explicar da maneira mais exata possível que o conceito de remuneração usado no âmbito da previdência tem o mesmo significado que aquele utilizado da legislação trabalhista, conforme se extrai da comparação com o art. 457 do Decreto-Lei 5.452/43 que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho:

*“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.”*

O critério de *contraprestação* é bem claro quando se fala de remuneração. É por esse viés que se deve desenvolver a análise das normas referentes ao salário-de-contribuição, o qual corresponde à remuneração com todas as parcelas a ela inerentes, sendo necessário verificar se realmente o aviso prévio indenizado pode ser categorizado como valor integrante da parcela remuneratória.

Inicialmente a lei 8.212/91 trazia em sua redação disposição expressa de que o aviso prévio não integrava o salário-de-contribuição, conforme se transcreve:

*“Art. 28.  
(...)”*

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

(...)

e) a importância recebida a título de aviso prévio indenizado”

A lei expressamente delimitou o campo de abrangência do conceito tomado por base de cálculo do tributo, que é a contribuição previdenciária. Entretanto, outra lei veio modificar esse artigo, a lei 9.528/1997, que simplesmente retirou a referência ao aviso prévio indenizado dos valores que não integram o salário de contribuição, sem fazer nenhuma observação. Inclusive esta lei é que deu ao art. 28, I, da lei 8.212/91, a atual definição de salário-de-contribuição, conforme redação supra transcrita, como *remuneração destinada a retribuir trabalho ou tempo à disposição do empregador*. Ficou ambígua a intenção do legislador, porque, ao mesmo tempo em que retirou a menção a uma parcela indenizatória da relação dos valores que expressamente não constituíam o salário-de-contribuição, não forneceu fundamentos legais para que ela fosse considerada como integrante da referida base de cálculo.

Chegando essa discussão aos tribunais houve diversas decisões, inclusive do Tribunal Superior do Trabalho, que confirmaram não haver embasamento legal para que se pudesse considerar as parcelas de aviso prévio indenizado na cobrança das contribuições previdenciárias. Entendeu-se que, em face do princípio da legalidade, o salário-de-contribuição não poderia abranger parcela que não se enquadrasse na em sua definição legal.

Posteriormente, por meio do decreto 3.048/99, foi aprovado o Regulamento da Previdência Social, que em seu art. 214, § 9º, V, *f*, trazia a seguinte redação:

“Art. 214. (...)

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

(...)

V- As importâncias recebidas a título de:

(...)

f) aviso prévio indenizado”.

Esse dispositivo regulamentar veio confirmar o entendimento dominante, de forma que o aviso prévio expressamente não integrava o salário-de-contribuição. Entretanto, em janeiro de 2009 um novo decreto, de nº 6.727, revogou a redação do art. 214, § 9º, V, *f*, e novamente o aviso prévio indenizado ficou sem ser citado em nenhuma das normas que regulam as contribuições previdenciárias. Há desta forma, em relação ao salário-de-contribuição, apenas os dispositivos legais que o definem, os supracitados arts. 28, I (lei 8.212/91), e 214, I (dec. 3.048/99). Passou a existir a dúvida, quando da edição do decreto

6.727/2009, de como ficou o aviso prévio em relação ao salário-de-contribuição, se passou ou não a integrar esta parcela. Será a edição do decreto 6.727/09 razão para que se torne lícita a cobrança de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado?

### **3 A POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O AVISO PRÉVIO**

#### **3.1 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

O Direito Tributário está sujeito e intimamente ligado a diversos princípios, os quais são postulados genéricos “*que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos, e princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários*”<sup>119</sup>

As contribuições previdenciárias, como as demais contribuições sociais, sujeitam-se aos princípios constitucionais e aos princípios constitucionais tributários específicos, conforme já foi dito anteriormente. Para bem delinear essas contribuições dentro do presente estudo, serão analisados alguns desses princípios, frisando que serão vistos apenas aqueles que mais interessam aos objetivos desta monografia. Dito isso, são destacados, por mais relevantes, os seguintes princípios:

##### Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está entre os mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, figurando no art. 5º, II, da Lei Maior, entre os direitos e garantias constitucionais, nos seguintes termos: “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. No âmbito do direito tributário, esse imperativo é confirmado, conforme se observa na transcrição do art. 150, I, da Carta Magna: “*Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Faz-se uma ressalva aos impostos expressamente designados no § 1º, art. 154, da Constituição (sobre importação, exportação, IPI e IOF), os quais podem sofrer, dentro dos limites legais, alteração de suas alíquotas pelo Executivo.

Roque Antônio Carraza adverte que os termos *fazer* e *deixar de fazer* (art. 5º, II, CF) devem ser interpretados de forma ampla, genérica, traduzindo também o dar e o suportar. O

<sup>119</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 158.

autor acredita que “na verdade, impõe o preceito constitucional ora em destaque que qualquer relação jurídica que implique alguém dar, fazer, não fazer ou suportar algo surja necessariamente de lei. Em definitivo: os cidadãos não podem ter sua esfera de liberdade restringida, vale dizer, não podem ser compelidos a qualquer comportamento, positivo ou negativo, senão por meio de lei”.<sup>120</sup> Esse primado constitucional, explica Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “não cogita, evidentemente, retirar a força vinculante dos demais diplomas legais, ou mesmo dos atos administrativos”, mas atribui à lei a competência para inovar a ordem jurídica inauguralmente.<sup>121</sup>

No exercício da atividade tributária a obediência a este princípio não está limitada às hipóteses clássicas de instituição e aumento de tributos.<sup>122</sup> Com base no princípio da legalidade, o Código Tributário Nacional, no seu art. 97, faz um detalhamento das situações e elementos que necessitam ser instituídos e regulados por meio de lei, 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.”*

Conforme esclarece Ives Gandra da S. Martins, “sendo a lei formal a fonte exclusiva para a criação e a majoração dos tributos, nada resta a ser implementado pelo Chefe do Executivo, ou pela administração Pública, ou ainda pelo Judiciário, em razão do que nosso princípio da legalidade também se converteu em um princípio de reserva absoluta”<sup>123</sup>. Este

<sup>120</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 237-238.

<sup>121</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Manual de direito financeiro e tributário*, p. 178.

<sup>122</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*, p. 61.

<sup>123</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 125.

imperativo alcança todos os tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, bem como as contribuições previdenciárias, tipo específico de contribuições sociais.<sup>124</sup> Ainda em relação a este princípio, tem-se a determinação constitucional de que determinados tributos – tais como o empréstimo compulsório, os impostos sobre grandes fortunas (art. 153, VII), os impostos residuais da União, e as contribuições para garantir outras fontes para a manutenção da seguridade social (art. 195, § 4º) – sejam instituídos por meio de lei complementar, visando gerar um maior grau de segurança jurídica na instituição de tais exações.

Ives Gandra da S. Martins ainda explica que o princípio da legalidade não se resume, na criação dos tributos, a reivindicar lei proveniente do Legislativo como única fonte de tributação; antes, impõe aos titulares das respectivas competências legislativas que tenham sua atuação controlada e limitada ao que ele denomina de “*estruturação constitucional da produção legislativa*”<sup>125</sup> (Constituição, lei complementar, lei ordinária, decreto legislativo etc.)

A Constituição e as Leis Complementares, além de estarem em posição de superioridade em relação às leis, “*oferecem modelos vinculantes para a produção das leis ordinárias que criam ou aumentam os tributos, oferecendo, também, relevantes preceitos propiciadores de seu controle legal e constitucional*”<sup>126</sup>. Essa estrutura constitucional vincula a produção legislativa das três pessoas político-administrativas – União, Estados e Municípios.

O princípio da legalidade exige também que a lei “*descreva rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o lançamento do tributo, bem como as medidas que deve tomar para seu recolhimento e fiscalização*”<sup>127</sup>. Dessa forma, o Fisco não pode determinar quais são os *elementos essenciais* dos deveres instrumentais tributários, sob pena de exercer atividade reservada ao legislador. Roque Antonio Carraza entende ainda que seja direito do contribuinte a possibilidade de extrair da lei os limites da atividade fazendária bem como os mecanismos revisores da própria legalidade. Há quem diga que esta norma de conduta fazendária seja, na verdade, um desdobramento do princípio da tipicidade, que passa-se a analisar.

---

<sup>124</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 176.

<sup>125</sup> Idem 121, p. 118.

<sup>126</sup> Ibidem, p. 119.

<sup>127</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 184.

### Princípio da Tipicidade (legalidade em sentido material)

O princípio da tipicidade é um desdobramento do princípio da legalidade. Quando se fala em criação de tributos, deve-se considerar não apenas a sua ‘rotulação’, antes, é necessário que se perscrutem pormenorizadamente suas características, para identificá-las e normatizá-las com a maior exatidão possível. Dessa forma, tem-se esse princípio como uma “*exigência dirigida ao legislador de proceder à rigorosa e exhaustiva definição das notas características ou elementos do tipo legal, que são sempre necessários*”<sup>128</sup>.

Muitos doutrinadores entendem que enquanto o princípio da legalidade exige lei formal para a instituição dos tributos, o da tipicidade vai impor conduta aos titulares de competência tributária, para a criação ou aumento de tributos. Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, discorda dessa distinção entre o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade. A autora afirma que este último nada mais é do que a legalidade em sentido material, e que esta, na verdade, diz respeito não a 'tipos' (abertos e flexíveis), mas a 'conceitos rígidos e fechados', devido à grande tensão existente entre liberdade e poder, que “*explica como no Direito Público é reclamada a intervenção da lei para limitar e controlar, de forma ampla, os atos estatais que afetam bens e interesses individuais fundamentais como a vida, a liberdade, o patrimônio e a segurança*”.<sup>129</sup> Para Misabel Derzi, no Direito Tributário não se admitem ordens de estrutura flexíveis, graduáveis e de características renunciáveis ('tipos'), porque isso levaria a formas mistas ou novas, deduzidas ou descobertas, implicitamente, no ordenamento, e isso contraria os princípios vigorantes no sistema tributário; a autora explica isso nos seguintes termos:

*“Ora, o que prevalece no direito tributário não é a tipologia, mas a classificação; não é o tipo, mas o conceito. A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade, a praticabilidade e a rigidez da discriminação constitucional de competência determinam a tendência conceitual classificatória prevalente no Direito Tributário.”*<sup>130</sup>

A necessidade de ser descrita de forma exhaustiva a qualificação tipológica dos tributos é pautada nos artigos 146, III, *a*, da CF, em relação à legislação complementar, e nos artigos 97, 114 e 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, em relação à legislação ordinária. O art.

<sup>128</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 125.

<sup>129</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 137.

<sup>130</sup> Idem, p. 138.

108, § 1º, do CTN, prescreve que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, qualificando, dessa forma, o tipo legal tributário como cerrado. Verifica-se que o conceito de tributo é “nuclear para o Direito Tributário e deve ser precisado acertado e determinado de forma conceitual fechada, à luz das notas características arroladas no art. 3 do Código Tributário Nacional e, implicitamente, pressupostos pela Constituição de 1988”<sup>131</sup>. A partir daí estabelece-se a necessidade de que “a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”<sup>132</sup>, fornecendo o detalhamento da hipótese de incidência, dos sujeitos ativo e passivo, das bases de cálculo e das alíquotas. A razão de se qualificar as normas tributárias, tais como as normas penais, como *cerradas*, é perfeitamente justificável pelo grau de importância que essas normas têm para limitar a atuação estatal e proteger dessa forma o contribuinte de situações de incerteza e insegurança jurídica.

O art. 114 do CTN define *fato gerador* (hipótese de incidência do tributo) da obrigação principal como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, o que significa que se “a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo, o “tipo tributário”, a exação não poderá ser exigida”<sup>133</sup>. Eduardo Marcial F. JARDIM esclarece essa obrigação de haver estrita correspondência do fato gerador com a hipótese de incidência, afirmando que “*acaso não se verifique aquela perfeita justaposição entre o fato e a norma, não ocorre o nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, se a Fazenda Pública, mesmo assim, promover a cobrança do tributo, a ausência de tipicidade haverá de macular a validade do respectivo ato administrativo*”<sup>134</sup>.

Ives Gandra da S. Martins, após diversas ponderações ao princípio da tipicidade, conclui que deste decorrem duas proibições<sup>135</sup>:

- a) *Está proibida a instituição de cláusula geral na instituição do tributo*: direcionada limitar à conduta do legislador – no sentido de obrigá-lo a descrever a exação de forma exaustiva, exclusiva e terminativa, e do julgador – por não ter esta autonomia em face da lei tributária, estando proibido de integrar qualquer lacuna;

<sup>131</sup> *op. cit.* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 138

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 174.

<sup>133</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 297.

<sup>134</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Manual de direito financeiro e tributário*, p. 217.

<sup>135</sup> MARTINS, Ives Gandra de S., *Curso de direito tributário*, p. 131-132.

- b) *Está proibido o emprego, na definição legal da hipótese legal, da ficção e da presunção absoluta*: porque estas deformam a realidade na instituição dos tributos, sendo permitido, entretanto, ao legislador, fazer uso da presunção relativa.

Analisando a primeira proibição, o autor frisa que a restrição imposta ao julgador pelo tipo cerrado em nenhum momento tem por escopo torná-lo em mero aplicador da lei. Antes, a ele é atribuída função social de extrema relevância, tendo em vista que “*cumpre-lhe coibir abusos e arbítrios do legislador, na elevada função de educá-lo e orientá-lo no respeito à Constituição e às Leis Complementares por ela requisitadas, enfim, ser o guardião da ordem jurídica*”<sup>136</sup>.

### Princípio do interesse público

O interesse público é elemento em que se baseiam todas as atividades administrativas do Estado. O interesse arrecadatório, que difere do primeiro, tem a ver com a pretensão do Estado de gerar e administrar verbas públicas para a manutenção de seus diversos serviços, devendo, para tal, intervir de forma coerente e equânime.

CARRAZA, ao fazer menção ao interesse público, afirma que a Administração, o Legislativo, os julgadores, bem como as demais pessoas envolvidas nas relações tributárias devem sempre ter em mente que “*o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepairá o interesse público*”. Antes, “*subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele. O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes*”<sup>137</sup>.

### Princípios da certeza e da segurança jurídicas.

No princípio da tipicidade encontra-se implícito o da certeza jurídica, descrito por Paulo de Barros Carvalho como a *previsibilidade* das exações tributárias, que permite aos destinatários dos comandos jurídicos organizarem suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes.<sup>138</sup> Tendo os cidadãos tranquilidade quanto à forma pela qual a aplicação das normas irá se realizar, e quanto ao efeito jurídico das mesmas, eles podem planejar suas ações futuras. Essa relação de previsibilidade é decorrência do princípio da

---

<sup>136</sup> Idem, p. 133.

<sup>137</sup> CARRAZA, Roque Antônio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 322.

<sup>138</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 165.

segurança jurídica, que se dirige à implantação desse valor no seio social, dependendo de fatores sistêmicos que utilizem o princípio da certeza de modo racional e objetivo.<sup>139</sup>

Ives Gandra da S. Martins conjuga esses dois princípios para afirmar que é proporcionalmente à satisfação do princípio da certeza que o primado da segurança jurídica será atendido. Para esclarecer essa relação, o autor afirma que *“a certeza diz respeito ao conteúdo da norma legal, que será maior se definir exhaustivamente as notas características da hipótese legal, consideradas necessárias para produzir a consequência prevista: e será maior a segurança porque o direito, tutelado pelo Estado, oferece conhecimento mais preciso pelo cidadão contribuinte”*.<sup>140</sup>

### Princípio da vinculabilidade da tributação

Esse princípio tem grande relevância do direito tributário, e sobre ele vale fazer algumas considerações. Alexandre de Barros Castro explica que em face da vinculabilidade *“a atividade estatal no campo tributário estará integralmente delineada por prescrições jurídicas, permitindo aclarar de forma rigorosa os direitos e deveres, tanto do sujeito passivo da obrigação tributária quanto do ente impositivo”*<sup>141</sup>.

É com base nesses termos que a maior parte dos doutrinadores define o princípio em questão, conforme observa Paulo de Barros Carvalho. Entretanto, o autor faz uma ressalva a essa generalização, de que todos os atos administrativos no âmbito tributário são vinculados, explicando que existe uma gama de atos, principalmente no terreno da fiscalização dos tributos, *“em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado”*. Dessa forma, ocorre que são vinculados os expedientes de maior importância, *“aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária”*, tendo estas atuações pautadas por uma estrita vinculabilidade.<sup>142</sup>

No âmbito das contribuições previdenciárias o princípio da vinculabilidade se expande, porque, diferentemente do que ocorre com outros tributos, naquelas contribuições deve existir, além da adequação da hipótese legal ao fato jurídico, uma relação direta entre o serviço público prestado e os beneficiários, como já foi dito em anterior oportunidade. Disso

---

<sup>139</sup> *Idem*, p. 166.

<sup>140</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 127.

<sup>141</sup> CASTRO, Alexandre Barros, *Teoria e prática do direito processual tributário*, p. 36.

<sup>142</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 183.

decorre que os serviços de previdência vão estar vinculados tanto à norma que os determina como às pessoas a quem se dirige esses serviços.

Todos esses princípios, como se pôde observar, são interligados, e decorrem do sistema normativo constitucional e tributário. Há diversos outros princípios, relativos a esses sistemas, de igual importância, mas cumpre reforçar que foi discorrido apenas a respeito daqueles mais importantes para fundamentar a análise proposta por esta monografia.

## **3.2 O AVISO PRÉVIO EM RELAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO: NÃO INTEGRA OU É ISENTO?**

### **3.2.1 Imunidades**

O primeiro conceito a ser considerado quando se fala de imunidade é o de competência tributária, que é “*a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos*”<sup>143</sup>, e não apenas para criá-los, mas para cobrá-los e fiscalizar sua cobrança. Atinentes à competência tributária, várias são as definições de imunidade encontradas na doutrina. Pontes de Miranda a define como sendo “*(...) a limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição*”<sup>144</sup>; Alexandre Barros Castro segue o mesmo entendimento, afirmando que elas se constituem numa “*limitação constitucional à competência tributária*”<sup>145</sup>.

José Souto Maior Borges afasta a ideia de que a imunidade seja uma limitação de *competência*, alegando que a primeira limita o *poder* de tributar, de forma que a competência consiste na “*autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário*”<sup>146</sup>. O autor se refere à imunidade como um dos fenômenos da não incidência, os quais ele divide em: não-incidência **pura e simples** (“*a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante*”), e não-incidência **qualificada** (“*divida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei*”).

<sup>143</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p. 255.

<sup>144</sup> COSTA, Regina H. ob. cit., p. 34.

<sup>145</sup> CASTRO, Alexandre Barros, *Teoria e prática do direito processual tributário*, p. 52.

<sup>146</sup> BORGES, José Souto Maior, *Isenções tributárias*, p. 27.

*ordinária – a regra jurídica de isenção*”).<sup>147</sup> Dessa forma ele concluiu que a imunidade “*é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária*”<sup>148</sup>.

Sobre os conceitos desenvolvidos pelos supracitados juristas, entretanto, existem algumas críticas, no sentido de rechaçar tanto o termo *limitação* como o de *exclusão* de competência atribuído às imunidades. Paulo de Barros Carvalho categorizou as imunidades como sendo *regras de estrutura*, porque indicam o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, pautadas em um princípio a que ele chama de *simultaneidade da dinâmica normativa*.<sup>149</sup> Decorrente desse entendimento, o autor defende que “*a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária*”<sup>150</sup>

É por acreditar nessa sincronia das normas dentro do sistema normativo constitucional, que grande parte da doutrina está convergindo no sentido de entender que a norma imunizante, conforme explica a professora Regina Helena Costa, “*(...) investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência*”, e “*atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária*”.<sup>151</sup> Em decorrência dessa linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho denomina imunidade tributária, com absoluta precisão, como sendo “*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*”<sup>152</sup>.

No mesmo sentido, Amílcar de Araújo Falcão define imunidade como “*uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo*”<sup>153</sup>. Luciano Amaro conceitua o instituto como “*a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação,*

---

<sup>147</sup> Idem, p. 154.

<sup>148</sup> Ibidem, p. 207.

<sup>149</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 136.

<sup>150</sup> Idem p. 194.

<sup>151</sup> COSTA, Regina H., *Imunidades Tributárias*, p. 45.

<sup>152</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 203.

<sup>153</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Fato gerador da obrigação tributária*, p. 117.

*deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”* <sup>154</sup>. Por fim, tem-se ainda o conceito da professora Regina Helena Costa, dizendo que a imunidade é “(...) *exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”* <sup>155</sup>.

Essa atribuição de *não-incidência* relativa a este instituto pode ser explicada por não haver dispositivo constitucional que preveja a nomenclatura *imunidade*; antes, o constituinte, ao fazer referência às imunidades genéricas (dirigidas a todos os tributos), utiliza a expressão “é vedado”, e, ao referir-se às imunidades específicas (dirigidas a um tributo específico), usa o termo “não incidirá” (p.ex. art. 150, VI, CF), ou ainda “são isentas de” (art. 195, § 7º, CF).

As imunidades, no dizer de Ives Gandra da S. Martins, “*não devem ser vistas apenas como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim como uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo*” <sup>156</sup>. São exemplos desses valores, esclarece o autor, a proteção do equilíbrio federativo, as liberdades políticas, religiosas, de associação, do livre pensamento e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc.

Apesar de a Constituição Federal descrever um número maior de imunidades referentes a *impostos*, é pacífico que atualmente as imunidades atingem também outros tributos, como, por exemplo, determinadas taxas (art. 5º, XXXIV e LXXVII, CF) e contribuições (art. 195, § 3º, CF).<sup>157</sup>

### **3.2.2 Isenções**

O Código Tributário Nacional alocou as isenções tributárias, em seu art. 175, dentro do capítulo denominado “exclusão do crédito tributário”. De fato, a doutrina tradicional – da qual se pode dizer que influenciou decisivamente a feitura do CTN – perfilha o entendimento de que na isenção é operada a exclusão do crédito tributário.

<sup>154</sup> AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*, p. 148.

<sup>155</sup> COSTA, Regina Helena, *Imunidades tributárias*, p. 53.

<sup>156</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 209-210.

<sup>157</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 209-210.

Rubens Gomes de Souza defendia esse posicionamento, conforme se observa em sua lição: “*é importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência*”<sup>158</sup>. No mesmo sentido se pronunciaram outros juristas como Bernardo R. de Moraes<sup>159</sup>, Fábio Fanuchi<sup>160</sup>, Ives Gandra de S. Martins<sup>161</sup> e Alexandre Barros Castro<sup>162</sup>.

Para os seguidores dessa corrente, explica Ives Gandra da S. Martins, “*necessariamente deve haver a incidência para ocorrer a isenção, isto é, nasce a obrigação tributária, mas, por consequência da norma isencional, ela não se completa, tornando-se exigível por estar o sujeito ativo da obrigação proibido de constituir o correspondente*”. Dessa forma, ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária, só que essa esta não é exigível, por determinação de norma isencional que exclui o crédito tributário. O referido autor ainda aduz que a lei de isenção pode afetar: o *aspecto material* (afeta o verbo ou o complemento); o *aspecto espacial* (afeta o verbo ou o complemento, só que em função de determinado local); o *aspecto temporal* (afeta o momento da ocorrência do fato gerador), e; o *aspecto quantitativo* (se afeta a base de cálculo ou a alíquota).<sup>163</sup>

Alfredo Augusto Becker, contrapondo-se à formulação da doutrina clássica, aloca a isenção, dentro da fenomenologia jurídica das normas, como *regra não juridicante* (sua “*incidência tem, como única consequência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentou ou diminuiu ao que já existia no mundo jurídico*”<sup>164</sup>). O autor acredita que a norma isencional entra na composição da hipótese de incidência para negar a existência de relação jurídica entre a norma tributante e determinado fato(s), vale dizer, “*a regra jurídica de isenção incide para que a tributação não possa incidir*”<sup>165</sup>. José Souto Maior Borges corrobora com o raciocínio de Alfredo Augusto Becker ao afirmar que “*a norma que isenta é, assim, uma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o*

<sup>158</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, p. 97.

<sup>159</sup> Idem.

<sup>160</sup> Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 394.

<sup>161</sup> Idem 152 p. 216.

<sup>162</sup> CASTRO, Alexandre Barros, *Teoria e prática do direito processual tributário*, p. 54-55.

<sup>163</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de direito tributário*, p. 216, 219-220.

<sup>164</sup> BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, p. 304.

<sup>165</sup> Idem, p. 277.

*tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência*”<sup>166</sup>. José Souto Maior Borges ainda conclui que seria um contra-senso a norma exonerativa estar em contradição com a norma tributante, porque dessa forma as normas conflitantes se excluiriam mutuamente, por serem contraditórias.

Esclarecendo ainda o tema, Paulo de Barros Carvalho afirma que as normas isençionais fazem parte da categoria de regras de estrutura (às quais já se fez referência quando se falou de imunidades), que irão normatizar o comportamento das normas de conduta entre si. Considerando que a regra-matriz de incidência é composta por dois segmentos – a *hipótese* ou *descriptor* (que integra os critérios material, espacial e temporal) e a *consequência* ou *prescritor* (formada pelo critério pessoal e quantitativo) – o autor sustenta que “*a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente*”<sup>167</sup>, ou, em outras palavras, que “*sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo*”<sup>168</sup>.

Em consonância com a análise feita por Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, considera que na composição da hipótese de incidência de qualquer norma jurídica incidem vários dispositivos legais. Em decorrência disso, as isenções, bem como as imunidades, não constituem normas jurídicas autônomas, antes, integram o desenho da hipótese de incidência, o qual ele esquematiza da seguinte forma: “*Acontecendo “H”, “T” deve ser, onde H= Hipótese de incidência da regra de tributação. T= Dever tributário decorrente. A hipótese de incidência, contudo, apresenta a seguinte composição: H= A - (B+C), onde H= hipótese de incidência, A= fatos tributáveis, B= fatos imunes e C= fatos isentos*”<sup>169</sup>. Dessa operação ele conclui que “*a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos*”<sup>170</sup>.

### **3.2.3 Imunidades versus Isenções**

Buscando traçar um paralelo entre os dois institutos, alguns autores identificam importantes diferenças. Num primeiro momento pode-se dizer que as imunidades provêm de

<sup>166</sup> BORGES, José Souto Maior, *Isenções tributárias*, p. 189-190.

<sup>167</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 331.

<sup>168</sup> Idem, p. 206.

<sup>169</sup> COELHO, Sacha Calmon, *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*, p. 397.

<sup>170</sup> Idem, p. 396.

textos constitucionais, ao passo que as isenções se dão no campo da legislação infraconstitucional.<sup>171</sup> Mais importante ainda é dizer que as normas imunizantes atuam no sentido de delinear competências, e que, por outro lado, as normas de isenção desenham o campo de abrangência das normas jurídicas de tributação.

Paulo de Barros Carvalho é enfático ao descrever esses dois conceitos, no sentido de afastar totalmente a possibilidade de ser feita uma comparação entre eles, nos seguintes termos:

*“(...) poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo. São categorias juridicamente distintas, que não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos ou indiretos. A conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionadas instituições, como o faz a doutrina brasileira.”*<sup>172</sup>

Posto esse argumento, resta incólume a conclusão de que os institutos supracitados dizem respeito a campos totalmente distintos, vale dizer, o das normas e o das competências. Tendo em vista estabelecer a relação desses institutos com as contribuições previdenciárias, o próximo passo é analisar, sob esse aspecto, suas consequências mais importantes nas referidas contribuições.

### **3.2.4 Sobre a possibilidade de se considerar o aviso prévio indenizado como parcela isenta de contribuição**

---

<sup>171</sup> CASTRO, Alexandre Barros Castro, *Teoria e prática do direito processual tributário*, p. 55.

<sup>172</sup> *Apud* CASTRO, Alexandre Barros, *Teoria e prática do direito processual tributário*, p. 56.

Com base na fundamentação teórica feita sobre as imunidades e as isenções, objetiva-se analisar, de início, as imunidades previstas na Constituição Federal, as quais limitam a competência para a cobrança das ditas contribuições previdenciárias. Tendo em vista que o objetivo dessa monografia é fazer uma análise da cobrança das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio, as quais estão dispostas em plano infraconstitucional, serão citadas apenas algumas das imunidades relativas à seguridade como um todo, e à previdência.

No que diz respeito à seguridade social, o art. 195, § 7º, da CF dispõe que “*são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”. O fato de a Constituição ter se utilizado do termo “isentas” e não “imunes” para conferir essa garantia às entidade beneficentes de assistência social gerou polêmica, inclusive nos tribunais, sobre o fato de ser essa norma de imunidade ou de isenção. Entretanto, em diversos julgados já se confirmou que, na verdade, o constituinte se expressou mal ao fazer uso do termo “isentas”, uma vez que “*toda a restrição ou limitação ao poder de tributar previsto na Constituição Federal traduz imunidade e não isenção. (...)*”<sup>173</sup>. No mesmo sentido decidiu o TRF da 4ª Região, conforme se transcreve:

*“IMUNIDADE ARTIGO 195, PARÁGRAFO 7º DA CARTA MAGNA/88. REQUISITOS ARTIGO 14 DO CTN. HONORÁRIOS.*

*Embora o parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88 mencione isenção, o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn nº 2.028-5, de 14.07.1999, reconheceu como verdadeira “imunidade” o benefício ali previsto. O comando previsto no parágrafo 7º, artigo 195 da CF/88 remete à lei o estabelecimento das exigências legais para a concessão do benefício da imunidade. A imunidade só pode ser concedida pela Constituição, sendo exigida, para o estabelecimento dos requisitos à sua concessão, lei complementar, como estatuído no artigo 146 da Carta Política, pois a ela cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II). Desta forma, os requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade não são aqueles dispostos no artigo 55 da Lei nº 8212, de 1991, mas sim no Código Tributário Nacional, artigo 14, porquanto o mesmo possui força de lei complementar. Mantida a verba honorária em 10% sobre o valor atualizado do débito.”*<sup>174</sup> (grifei)

<sup>173</sup> TRF 1ª Região, 4ª Turma, MAS 2000.03.200003966-2/AM, Rel. Hilton Queiroz, in DJ 25/06/02, pg. 84.

<sup>174</sup> TRF 4ª Região, 2ª Turma, AC 2000.04.01027274-4/RS, Rel. Wilson Darós, in DJ 08/11/00, pg. 130/131.

Observa-se que existem outros exemplos de imunidades, dentro da sessão relativa à Previdência, na Constituição tal como a do art. 202, § 3º, da Carta Magna: “*Art. 202. (...) § 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado*”. É mais um exemplo de delimitação de competência estabelecido pelo Constituinte.

Quanto às isenções, já foi dito que elas estão contidas dentro da hipótese de incidência do tributo, de forma a abstrair algum aspecto do fato jurídico tributário, auxiliando no delineamento da hipótese de incidência, conforme fórmula proposta por Sacha Navarro Coelho<sup>175</sup>. Tendo em vista a vasta legislação previdenciária, não serão vistas aqui as diversas normas de isenção nela previstas, porque não é o campo que se deseja explorar nesta análise. Com efeito, o objetivo agora é analisar os artigos nos quais a Administração pretende se basear para cobrar contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

O art. 28, § 9º, *e*, da Lei 8.212/1991, que dispõe sobre a organização e o plano de custeio da Seguridade Social, inicialmente apresentava a seguinte redação:

“*Art. 28.*  
*(...)*  
*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:*  
*(...)*  
*e) a importância recebida a título de aviso prévio indenizado”*

Considerando todo o arcabouço conceitual que envolve o conceito de isenção, e tendo em vista que o salário-de-contribuição é a base de cálculo que, aliada à alíquota, vai determinar o valor da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, é impossível falar que o art. 28, § 9º, *e*, pretendeu em algum momento *isentar*, retirar o aviso prévio indenizado das referida hipótese de incidência tributária. A lei apenas confirmou o que já havia sido dito pela legislação, doutrina e jurisprudência trabalhista, que o aviso prévio possui natureza indenizatória e não se constitui em retribuição ao serviço ou tempo à disposição do empregador. Da mesma forma, a legislação previdenciária não dá margem para que o aviso prévio integre o salário-de-contribuição, visto que a lei 8.212/91, em seu art. 28, I, dispõe o seguinte:

---

<sup>175</sup> COELHO, Sacha Calmon, *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*, p. 397.

*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; (grifei)*

Posteriormente, a lei 9.528/1997 alterou dispositivos da lei 8.212/91, não mais trazendo de forma expressa que a parcela referente ao aviso prévio indenizado não compõe o salário-de-contribuição. Ao mesmo tempo não dispôs a respeito de qualquer isenção referente àquela parcela, dando margem para que fosse entendido que o aviso prévio estava incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária, visto que deixou de ser “isento”. Tal impropriedade é totalmente descabida. Afirmar que referida parcela não integra a base de cálculo de um tributo jamais pode ser visto como isenção, uma vez que o fato tributário em questão (“*remuneração auferida (...) destinados a retribuir o trabalho*”) não abarca o aviso prévio indenizado, que, como sua própria designação diz, é *parcela indenizatória*. Consequentemente, ainda não se pôde estabelecer nenhuma congruência entre esta parcela e a ideia de *isenção*.

Em 06 de maio de 1999, o decreto 3.048 aprovou o Regulamento da Previdência Social. Novamente, no seu art. 214, § 9º, V, *f*, foi estatuído que: “*Art. 214. (...) § 9º Não integram o salário de contribuição, exclusivamente: (...) V- As importâncias recebidas a título de: (...) f) aviso prévio indenizado*”. Ora, novamente, agora por meio de decreto, a norma está declarando que a referida parcela não compõe o salário-de-contribuição, não podendo fazer parte da regra-matriz de incidência. Vale reforçar: não pode se afirmar que tal parcela é isenta, porque esta nem integra o fato jurídico tributável, bem como não foi incluída na base de cálculo da parcela de contribuição previdenciária.

Finalmente, em 12 de janeiro de 2009, através do decreto 6.727, foi revogada a supracitada alínea *f* do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovada pelo decreto 3.048/99. Dessa forma, não está mais expresso neste regulamento que *as importâncias recebidas a título de aviso prévio não integram o salário de contribuição*. O mesmo que foi dito para as duas leis supracitadas vale para estes decretos. Não houve isenção,

uma vez que está se referindo a um conceito que não integra a matéria da regra-matriz de incidência.

Para haver isenção, conforme já explanado, tem de existir um *fato tributário* (Sacha Calmon Navarro Coelho), uma *regra-matriz de ocorrência* (Paulo de Barros Carvalho), uma *norma jurídica de tributação* (José Souto Maior Borges). Do contrário, seria totalmente desnecessária a norma isencional, uma vez que não haveria *fato, regra, norma* para ser delimitado, ocorreria não incidência “*pura e simples*”<sup>176</sup>. É exatamente o que ocorre no caso em tela: a parcela referente ao aviso prévio indenizado não está inserida no salário-de-contribuição, ou por não preencher os atributos deste (“*remuneração destinada retribuir trabalho*”) em decorrência ao próprio critério que o define, ou por expressamente não integrar a referida base de cálculo prevista nos supracitados dispositivos legais e regulamentares.

### **3.3 A INTERPRETAÇÃO E A INTEGRAÇÃO DA NORMA QUE DEFINE O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO**

A fim de prosseguir na análise da interpretação e da integração das normas que definem o salário de contribuição, procurar-se-á explicar o fenômeno da incidência tributária nas contribuições previdenciárias. Essa conceituação será feita tomando-se por base a hierarquia das normas que definem os tributos e a interpretação e integração das normas tributárias dentro dessa hierarquia.

#### **3.3.1 Hierarquia das normas jurídicas e os tributos no Brasil**

Antes de ser feita qualquer análise interpretativa ou integrativa da norma tributária, mostra-se necessário conhecer a função de cada espécie normativa e sua posição hierárquica dentro da estrutura jurídica vigente.

Tendo em vista que é através dos tributos que a União, os Estados-Membros e seus Municípios, irão criar e recolher tributos para gerir os serviços públicos, é matéria de grande relevância a forma como tais valores serão instituídos. Deste modo, as normas jurídicas no direito tributário estão dispostas “*numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que*

---

<sup>176</sup>“(…) que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante”. BORGES, José Souto Maior, *Isenções tributárias*, p. 27.

*lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo pra cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia”<sup>177</sup>.*

A atividade estatal de instituição e recolhimento das exações deve ser minuciosamente regulada, tanto do ponto de vista material como do ponto de vista formal. Destarte, do ponto de vista material temos que o conteúdo dessas normas deve estar de acordo com os princípios constitucionais, e com as normas superiores; do ponto de vista formal, a norma tributária tem que ser instituída por órgão competente para tal, o qual deve instituí-lo por meio de instrumento legislativo adequado, segundo determina a Constituição. A partir deste momento serão enumerados os instrumentos que regulam a criação das leis, os que criam tributos e os que regulamentam a lei, com ênfase ao final para a lei e o decreto, sobre os quais trata a presente monografia.

#### Instrumentos que regulam a criação das leis e Instrumentos que criam tributos

A Constituição, como Lei Maior, não instituiu tributos, mas traz em sua redação princípios gerais e específicos que devem ser obedecidos na criação desses, sob pena de serem inconstitucionais. Para este estudo é importante voltar a frisar alguns desses princípios, tais como o da legalidade, tipicidade, certeza, irretroatividade, e, principalmente, o da segurança jurídica, este último muito citado quando se fala da relação entre os entes com competência legislativa e os contribuintes.

Logo abaixo da Constituição estão as Leis Complementares. De forma geral, entre os papéis mais importantes da lei complementar está o de regular a elaboração, redação, consolidação e alteração das leis (art. 59, § único, CF), ou seja, delimitar o campo de abrangência das leis. Outra função da Lei Complementar é criar tributos que, pelo seu grau de importância, seja no âmbito social ou no econômico, a Constituição exige que sejam criados por esse instrumento normativo; nestes casos a Carta Magna faz menção expressa a essa exigência. Em função desses dois objetivos distintos, Ives Gandra da Silva Martins divide as leis complementares quanto à sua natureza jurídica nos seguintes termos:

*“Cumpre acrescentar algumas diferenças entre Leis Complementares da União:  
Lei Complementar específica para criação de tributo novo e demais Leis*

---

<sup>177</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 142-143.

*Complementares do art. 146, a, da Carta Magna. A primeira diferença refere-se à natureza jurídica. A Lei Complementar do art. 146, a, é norma geral sobre a produção legislativa dos três poderes políticos, enquanto a Lei Complementar destinada à criação de um tributo novo (v.g., pela União, um empréstimo compulsório nos termos do art. 148, da CF) já é norma de conduta, como qualquer outra lei ordinária da União que objetive criar seus impostos (de renda, IPI, IOF etc.). A Lei Complementar que venha a criar um empréstimo compulsório ou o ISGF não vai oferecer um modelo mais geral e abstrato para que a União crie, posteriormente, esses tributos mediante leis ordinárias.”<sup>178</sup>*

O autor ainda explica que o fato de uma lei complementar criar certos tributos por imposição constitucional não vai igualá-la formalmente a uma lei ordinária, vale dizer:

*“Cumpra ressaltar que a nova Lei Complementar da Carta Magna destinada a criar tributo novo (v.g., empréstimo compulsório ou o ISGF pela União), embora norma de conduta igual sob esse aspecto das leis ordinárias das pessoas políticas, diferencia-se destas sob o aspecto formal, porque, em atenção à importância da matéria, introdução de tributos novos no sistema, exige maior peso de representatividade na sua edição”<sup>179</sup> (aprovação, por maioria absoluta, das Casas do Congresso Nacional, conforme arts. 61 e 69).*

Como instrumento de criação de normas tributárias, além da lei complementar pode ser citada a medida provisória. Esta, entretanto, só pode adotada *em caso de relevância e urgência*, devendo ser submetida *imediatamente* ao Congresso Nacional<sup>180</sup>. Da mesma forma, não pode dispor sobre matéria reservada a lei complementar<sup>181</sup>, e não pode instituir taxas e contribuições de melhoria.

### *As Leis*

A lei, no direito tributário, é a norma posta em maior evidência, pois é através dela que, em regra, irão ser criados, extintos, majorados ou reduzidos os tributos, conforme dispõe o art. 97, do CTN (*loc. cit. p. 43*).

Este artigo veio confirmar a determinação constitucional de proibir a cobrança de tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, CF). À lei ordinária foi conferida competência residual, uma vez que caberá a ela instituir as exações que não estejam dentro do âmbito de competência das leis complementares e dos decretos legislativos.

<sup>178</sup> MARTINS, Ives Gandra da S., *Curso de Direito Tributário*, p. 122.

<sup>179</sup> Idem. Martins

<sup>180</sup> Constituição Federal, art. 62.

<sup>181</sup> Idem, art. 62, § 1º, III. Constituição fed

## Instrumentos que regulamentam as leis

Entre os instrumentos reguladores das leis tributárias têm-se os decretos legislativos e os decretos regulamentares, estes denominados também de ‘decretos presidenciais’ ou simplesmente ‘decretos’. Também regulamentem leis as resoluções, as instruções ministeriais, as portarias e as ordens de serviço.

Tendo em vista a análise dos decretos 3.048/91 e 6.727/09, é importante que se analise as características deste instrumento de regulamentação de leis.

### *Os Decretos Regulamentares*

O art. 84, IV, da Constituição Federal estabelece que: “*Art. 84 Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir regulamentos para sua fiel execução*”. Este artigo deixa bem claro o objetivo do decreto, que é **promover a fiel execução das leis**. Zelmo Denari esclarece que seus comandos “*não podem ser ‘ultra’, ‘contra’ nem ‘extra legem’, mas, somente, ‘secundum legem’*”<sup>182</sup>. O CTN traz disposição expressa nesse sentido no seu art. 99, como se transcreve: “*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei*”. O autor supracitado faz menção a este artigo para em seguida esclarecer:

*“De fato, o regulamento não pode ampliar, contrariar ou restringir as disposições legais, cumprindo-lhe explicitar a lei, dentro dos limites normativos por ela traçados. Nem se lhe é dado suprir as reservas da lei, isto é, dispor sobre matéria da exclusiva competência da norma legislativa. Não se deve, por último, esquecer de que o regulamento baixado por iniciativa do Poder Executivo não é ato normativo absolutamente necessitado, mas contingente, pois, no silêncio da lei, podem ou não ser promulgados.”*<sup>183</sup>

Clèmerson Melvin Clève, em sua interessantíssima obra denominada *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, afirma que o regulamento é o “*mais importante meio pelo qual a Administração Pública exerce atividade normativa secundária*”<sup>184</sup>, e que “*sempre compreenderá norma subordinada e necessária para a aplicação da lei*”<sup>185</sup>.

<sup>182</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*, p. 153.

<sup>183</sup> DENARI, Zelmo, *Curso de Direito Tributário*, p. 153.

<sup>184</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin, *Atividade legislativa do poder executivo*, p. 271.

<sup>185</sup> Idem, p. 280.

Nesse sentido, Roque Antonio Carraza se manifesta para atribuir ao decreto regulamentar o atributo de *subordinado*, uma vez que está sujeito a uma hierarquia normativa. Nessa hierarquia, “a lei – desde que não fira a Constituição – é ato inicial, incondicionado e incontestável; o regulamento, ato subsequente, condicionado e contestável”<sup>186</sup>. Para este autor o regulamento não cria qualquer relação jurídica nova, uma vez que lhe falta titulação para tanto, apenas explicitando o espírito da deliberação legislativa, sem, entretanto, fazer-lhe às vezes.<sup>187</sup> Por esta razão, o autor acredita que o regulamento não pode suprir eventuais lacunas na legislação, conforme se extrai de sua explanação:

*“Se a lei tributária for omissa, suas lacunas não poderão ser supridas pelo regulamento. O regulamento apenas aclara a lei tributária que o exige. Deve determinar-lhe o verdadeiro sentido, sem, entretanto, introduzir-lhes disposições novas. Por aí vemos que o regulamento não cria um direito novo, mas torna menos obscura e de mais fácil aplicação a lei tributária não auto-executável. O regulamento, portanto, explicita a lei tributária à qual se prende, sem nada lhe subtrair, aumentar ou modificar. Se vier a veicular disposições novas, a dizer, que nela não estavam contidas, ainda que implicitamente, será “ilegal” e, por isso, incumprível. Como corolário do princípio da legalidade temos que são inconstitucionais os regulamentos que intervenham na área tributária, reservada à função legislativa.”*<sup>188</sup>

Eduardo Marcial Ferreira Jardim também se manifesta no sentido de que o decreto regulamentar é preordenado a explicitar a lei *especificando os mandamentos não auto-aplicáveis nela contidos*.<sup>189</sup>

#### *Relação entre a Lei e o Decreto Regulamentar*

A fim de fazer distinção entre as funções da lei e do regulamento dentro do sistema normativo, Clèmerson Merlin Clève<sup>190</sup> identificou oito princípios que regem as relações entre ambas às normas, quais sejam:

- a) *Princípio da primazia ou preeminência da lei* – O regulamento não pode contrariar a lei porque esta se encontra hierarquicamente acima daquele;

<sup>186</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 251.

<sup>187</sup> *Idem*, p. 255.

<sup>188</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 256.

<sup>189</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Manual de direito financeiro e tributário*, p. 163.

<sup>190</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin, *Atividade legislativa do poder executivo*, p. 288-291.

- b) *Princípio da precedência da lei* – Estabelece a vinculação positiva, de forma que não é legítima a edição de regulamento sem prévia existência de lei.
- c) *Princípio da acessoriedade dos regulamentos* – O regulamento é acessório à lei, não podendo tomar o lugar desta; formam um direito adjetivo e um direito processual do direito substantivo instituído pela lei.
- d) *Princípio do congelamento da categoria* – Dele decorre que disciplinada determinada matéria por meio de lei, apenas por lei ou por ato de hierarquia superior poderá sofrer alteração.
- e) *Princípio da identidade própria do regulamento* – Ainda que o Legislativo pretenda que determinada norma regulamentar integre o diploma legal, isto não pode ocorrer, em face da Constituição. Semelhante previsão não passa de cláusula nula e insuscetível de realização.
- f) *Princípio da autonomia da atribuição regulamentar* – O regulamento independe de autorização legislativa, encontrando seu fundamento não na lei, mas na própria norma constitucional.
- g) *Princípio da colaboração necessária entre lei e regulamento* – Havendo dispositivos inexecutáveis, então *deverá* o Presidente da República regulamentá-los, sob pena, inclusive, de praticar crime de responsabilidade (art. 85, VII, CF).
- h) *Princípio da autonomia da lei* – deste decorre que: “(i) a vigência da lei não pode ficar condicionada à edição de regulamento; previsão legal neste sentido fere a Constituição, importando delegação vedada de poder; (ii) a eficácia (execução) da lei pode ficar condicionada à edição do regulamento, desde que seja fixado prazo para a ação normativa do Executivo (o princípio da divisão dos poderes não admite deixar-se ao inteiro arbítrio do Executivo a suspensão ou adiamento da execução da lei); (iii) não previsto prazo para a edição de regulamento, então a lei “será eficaz desde sua vigência em tudo aquilo que não depender do ato complementar e inicial da execução”; e, finalmente, (iv) definido o prazo de regulamentação e esgotado sem sua edição, “a lei será eficaz em tudo o que não depender do regulamento, já que antes de vencida a dilatação temporal, era totalmente ineficaz.”

Dessa classificação abstraem-se parâmetros que devem ser usados quando se está diante de um suposto conflito entre determinada lei e um decreto, porque delimita claramente o campo de abrangência deste. Por certo que existem muitas controvérsias envolvendo interpretação de leis e seus decretos, visto que a atividade legislativa no âmbito tributário deve ser deveras minuciosa para que não deixe dúvida em relação a alguma de suas determinações. Entretanto, é primordial que se obedeça a determinação constitucional de que “*o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade*”<sup>191</sup>.

### 3.3.2 A Interpretação e a Integração das Normas Tributárias

A importância da interpretação e da integração para bem aplicar as normas jurídicas é histórica. Inúmeros doutrinadores, filósofos e estudiosos do direito puderam constatar, no decorrer dos tempos, que em diversas controvérsias a simples leitura das leis se mostrava ineficiente para sua correta aplicação e adequação aos princípios estabelecidos constitucionalmente. Foi a partir do estudo da possibilidade e das formas de interpretação jurídicas que começou a se pensar em traçar parâmetros que pudessem se aproximar o máximo possível do ‘espírito’ do legislador, da intenção deste ao criar certas normas, tendo em vista sempre a obediência à estrutura hierárquica da legislação em que elas se inserem.

Inicialmente houve a criação da Escola Histórica do Direito, que tem Friedrich Karl Von Savigny como um de seus fundadores e maiores representantes. Para ele, a própria história do direito está intimamente ligada com o processo histórico do Estado e dos povos, uma vez que a produção e a interpretação das leis advêm de uma atividade estatal. Dessa forma, na construção do sentido da lei o intérprete deve se colocar na posição do legislador, interpretando-a através do seu elemento lógico, gramatical e histórico.<sup>192</sup>

Considerando o direito como um sistema, Friedrich Karl Von Savigny considera que a lei deve ser interpretada do ponto de vista histórico em que foi criado, para em seguida proceder-se à análise de seus conceitos e particularidades considerando-a também como pertencente a um todo, dentro de um sistema normativo e hierárquico ao qual ela deve estar adequada. Esse elemento sistemático se configura propriamente como “*o nexu interno que liga em uma grande unidade todos os institutos e regras jurídicas*”.<sup>193</sup> O autor, ao falar de

<sup>191</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 175.

<sup>192</sup> *Apud* LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 10.

<sup>193</sup> *Idem*.

interpretação, não preleciona métodos, mas elementos de interpretação, atividades do intérprete para bem interpretar a norma.

Para Carlos Maximiliano, interpretar é “*determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito*”<sup>194</sup>. Para Karl Larenz, a “*(...) missão da interpretação da lei é evitar a contradição entre normas, responder a questões sobre concursos de normas e concursos de regulações e delimitar, uma face às outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível*”<sup>195</sup>.

A interpretação e a integração das leis, como meios de se bem aplicar a lei, são conceitos que definem atividades diversas. José Joaquim Gomes Canotilho explica essa diferença:

*“Distingue-se tradicionalmente entre interpretação e integração. A interpretação pressupõe a possibilidade de indagação do conteúdo semântico dos enunciados lingüísticos do texto constitucional (mediante aplicação dos cânones hermenêuticos já referidos), com a conseqüente dedução de que a matéria de regulamentação é abrangida pelo âmbito normativo da norma constitucional interpretada. A integração existe quando determinadas situações: (1) que se devem considerar constitucionalmente reguladas, (2) não estão previstas (3) e não podem ser cobertas pela interpretação, mesmo extensiva, de preceitos constitucionais (considerados na sua letra e no seu ratio).”*<sup>196</sup>

No mesmo sentido preleciona Ricardo Lobo Torres, por entender que na interpretação se busca *dentro do sentido possível do texto* estabelecer premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos, e à valorações éticas e políticas, ao passo que na integração o aplicador opera *fora da possibilidade expressiva do texto da norma*, se valendo dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento.<sup>197</sup>

Os conceitos de integração e interpretação no direito tributário brasileiro mereceram inúmeras discussões doutrinárias quando da edição do Código Tributário Nacional, o qual amarrou-os a finalidades diversas. Neste diploma legal houve a separação desses dois conceitos, de forma que se encontram assim expressos:

<sup>194</sup> MAXIMILIANO, Carlos, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 01.

<sup>195</sup> *Ibidem*, p. 377.

<sup>196</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, p. 237.

<sup>197</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 23.

*“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”*

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações”*

Gilberto Ulhôa Canto, um dos idealizadores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, afirmou que não foi dada atenção a esses conceitos dentro do CTN, tendo em vista que a integração, na opinião deste autor, tinha *“pouco campo de emprego no Direito Tributário, a não ser naquilo que o Supremo Tribunal Federal, ao decidir sobre o caráter taxativo da lista de serviços sujeitos a imposto municipal, definiu como analogia compreensiva”*<sup>198</sup>.

O art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil estabelece que na omissão da lei, “o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. Nessa esteira, o art. 108 do CTN prevê que somente “na ausência de disposição expressa”, poderá a autoridade utilizar a analogia, os princípios de direito tributário e de direito público e a equidade. Entretanto, nos parágrafos do mesmo artigo há expressa disposição no sentido de que o uso desses métodos integrativos não poderão resultar em cobrança de tributos e muito menos na dispensa destes. A integração, feita esta última ressalva, será feita para o preenchimento de eventual ‘lacuna’ no ordenamento, a qual é *“uma incompletude contrária ao plano dentro do direito positivo (isto é, da lei, no quadro do seu sentido vocabular possível e do direito consuetudinário) determinada pelo critério do ordenamento jurídico global vigente”*<sup>199</sup>.

<sup>198</sup> CANTO, Gilberto de Ulhoa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração, *Revista Forense*, volume 267, p.25/29.

<sup>199</sup> ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, p. 343.

Analisando os métodos integrativos do art. 108 do CTN tem-se inicialmente a analogia. Entre as várias definições deste termo, entre elas a dada por Amílcar de Araújo Falcão:

*“a analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.”*<sup>200</sup>

Existe dificuldade para os aplicadores do direito em fazer diferenciação entre a analogia e a chamada “interpretação extensiva”. Nesse sentido, José de Oliveira Ascensão manifesta seu entendimento:

*“A interpretação extensiva pressupõe que dada hipótese, não estando compreendida na letra da lei, o está, todavia no seu espírito: há ainda regra, visto que o espírito é que é o decisivo. Quando há lacuna, porém, a hipótese não está compreendida nem na letra nem no espírito de nenhum dos preceitos vigentes.”*<sup>201</sup>

Carlos Maximiliano não concorda que o uso da analogia crie direito novo, por acreditar que os preceitos buscados para preencher determinada lacuna estão no próprio ordenamento, conforme se extrai do seguinte comentário:

*“O processo analógico, entretanto, não cria direito novo; descobre o já existente; integra a norma estabelecida, o princípio fundamental, comum ao caso previsto pelo legislador e ao outro, patenteadado pela vida social. O magistrado que recorre à analogia, não age livremente; desenvolve preceitos latentes, que se acham no sistema jurídico em vigor.”*<sup>202</sup>

Para se fazer uma correta distinção entre analogia e interpretação extensiva, conceitos que na verdade integram uma linha contínua, Amílcar de Araújo Falcão sugere que se identifique a intenção do legislador nas palavras do texto, da seguinte forma:

*“O critério mais seguro para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a*

---

<sup>200</sup> FALCÃO, Amílcar, *Interpretação e Integração da Lei Tributária, Introdução ao Direito Tributário*, p.73/74.

<sup>201</sup> ASCENÇÃO, José de Oliveira. *A integração das lacunas do sistema normativo*, Revista dos Tribunais, volume 489, julho/1976, p. 15.

<sup>202</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3ª edição, Rio de Janeiro: Forense, p. 214.

*enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.”*<sup>203</sup>

Ricardo Lôbo Torres confirma esse entendimento, alegando que a analogia “(...) só se utiliza quando insuficiente a expressividade das palavras da lei; é necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação; beneficia assim o fisco que o contribuinte”<sup>204</sup>.

Ainda abordando os aspectos do uso da analogia no direito tributário, ressalta-se novamente que ele está estrita e expressamente limitado pelo princípio da legalidade, pelo que a lei, em nome da certeza e da segurança jurídica, não permite que sejam criados tributos através desse método integrativo. A respeito disso, Luciano Amaro esclarece que “quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal”; dessa forma, a legalidade tributária “não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos”.<sup>205</sup> Tem-se, por conseguinte, pela exigência de lei formal, a necessidade de a norma jurídica tributária seja elaborada órgãos titulares da função legislativa.

Quanto aos princípios gerais de direito tributário e aos princípios gerais de direito público, previstos nos incisos II e III do art. 108 para serem usados na integração das leis, importa reconhecer que tais princípios devem ser sempre observados, quer seja na produção, na interpretação, na integração e na aplicação tributária, por regerem as próprias relação do direito tributário. Ricardo Lobo Torres ressalta que “pouco importa que os princípios sejam escritos ou implícitos, positivos ou suprapositivos: podem ser apreendidos pela doutrina, pelo legislador e pela jurisprudência, por indução ou dedução a partir da natureza das coisas ou da idéia do direito”<sup>206</sup>.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que os critérios de integração enumerados no art. 108 do CTN não estão hierarquicamente dispostos, e na maioria dos casos é necessário mais de um critério para se integrar a norma tributária. Entre os princípios gerais de direito tributário e os princípios gerais de direito público forçoso é tentar distingui-los, ante a

---

<sup>203</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária, Introdução ao Direito Tributário*, p. 79-80.

<sup>204</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação no Direito Tributário*, p. 62.

<sup>205</sup> SILVA, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 114.

<sup>206</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p.130.

dificuldade de se delimitar, com precisão, tais princípios. Mais importante é ter em mente que os princípios constitucionais se sobrepõem aos demais, para depois se fazer uso dos demais parâmetros específicos no âmbito do direito infraconstitucional tributário, bem como dos demais ramos do direito público.

O último método integrativo previsto no CTN é a equidade, previsto no inciso IV do seu art. 108. Aliomar Baleeiro acredita que *“pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impessoalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto”*<sup>207</sup>.

A referência a esse método integrativo no art. 108, IV e em seu parágrafo segundo, do CTN, diz respeito ao preenchimento de lacunas na legislação tributária, sempre deixando claro que o uso desse critério não poderá acarretar criação de tributo não instituído por lei. Embora o uso da equidade como método integrativo das normas esteja em aparente contradição com o disposto no art. 172, IV do CTN, porque neste último se prevê a possibilidade de remissão de crédito tributário com base na equidade, verifica-se que esses artigos tratam de diferentes questões. Enquanto o art. 108, IV do CTN trata sobre a forma que o aplicador da lei deve integrar as normas quando houver lacunas, o art. 172, IV, do mesmo diploma legal, vai tratar sobre a possibilidade de a lei conferir à autoridade administrativa discricionariedade para remir crédito tributário atendendo a considerações de equidade. Neste último caso, a equidade está relacionada com as características pessoais ou materiais do caso, enquanto no primeiro a equidade é dirigida ao preenchimento de uma norma.

### **3.3.3 O Fenômeno da Incidência Tributária**

Conforme comentado em diversas oportunidades neste trabalho, a produção legislativa no âmbito tributário deve ser normatizada de forma a deixar claro todos os critérios considerados como passíveis de gerar a obrigação tributária, tendo em vista a estrita legalidade e os demais princípios constitucionais e legais em que está pautada.

Da doutrina existem inúmeras controvérsias sobre qual termo utilizar para definir os elementos da norma tributária que institui o tributo. O próprio CTN se atrapalha na definição de ‘fato gerador’, utilizando-o tanto para aludir a descrição legislativa de um fato como para indicar a ocorrência deste no plano da realidade física. No presente trabalho, deixando de lado

---

<sup>207</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 440.

as discussões elucidativas a respeito dos termos, e buscando a maior clareza semântica possível, far-se-á uso das seguintes expressões: *hipótese de incidência* – para denominar a situação prevista em lei para gerar tributo (conforme Ives Gandra da Silva Martins, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Geraldo Ataliba e Alexandre Barros Castro); *fato gerador* – para indicar a ocorrência da referida hipótese no plano da realidade fática (conforme o CTN e Ives Gandra da Silva Martins); *obrigação tributária* – para indicar a obrigação que decorre da ocorrência do fato gerador;

Conforme o entendimento de juristas, tais como Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon N. Coêlho entende-se que a norma tributária é formada por não apenas um, mas vários dispositivos legais os quais, agregados em consonância com alguns paradigmas, irão formar a norma jurídica que determinará a hipótese de incidência do tributo.

Alfredo Augusto Becker, ao analisar a norma jurídica tributária, entende que a hipótese de incidência seja formada por um núcleo que a qualifica, que para este autor é a *base de cálculo* do tributo (identifica a espécie tributária em questão); agregado a esse núcleo estão o que ele chama de *elementos adjetivos*, que são todos os outros elementos da exação.<sup>208</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, acredita que a tendência hoje é compreender a norma-padrão (ou regra-matriz) de incidência tributária analisando tanto o *descriptor* (hipótese) quanto o *prescritor* (consequência) da norma. Ele afirma que “*a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária*”.<sup>209</sup>

O objetivo desta monografia não é discorrer sobre os métodos, mas tão somente conseguir identificar de forma precisa a norma de incidência tributária, qual seja, o resultado da sistematização de disposições legais dentro de uma estrutura normativa, o qual definirá todos os elementos do tributo. Dessa forma, tem-se a lição de Ricardo Lobo Torres para dizer que “*os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro de uma visão pluralista. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação, como sempre reconheceu a doutrina não extremada, seja no Direito em geral, seja nos ramos especializados do Constitucional e do Tributário*”<sup>210</sup>.

---

<sup>208</sup> BECKER, Alfredo Augusto, p. 297-304.

<sup>209</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p.

<sup>210</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p.205/206.

Neste trabalho são usados os critérios de identificação da norma de incidência sugeridos por Paulo de Barros Carvalho. De início ele observa o *descriptor* da norma de incidência, a hipótese, que é a situação de fato a que se deseja atribuir efeitos jurídicos. Essa hipótese, para o autor, deve ser entendida segundo os critérios *material*, *temporal* e *espacial* definidos pelo legislador.<sup>211</sup> No critério material está o verbo (de ação ou de estado) mais o seu complemento; pelo critério temporal se determina o exato momento ao qual se reportam os efeitos da obrigação tributária; no critério espacial tem-se o lugar do fato, o qual determinará a competência do ente impositivo. Vale fazer uma ressalva ao entendimento de Sacha Calmon N. Coêlho<sup>212</sup> e Marçal Justen Filho<sup>213</sup>, que acrescentam nessa hipótese também o elemento *pessoal*.

Após se identificar qual é o descriptor, a hipótese, segundo os critérios mencionados acima, prossegue-se à análise do *prescritor* (consequência), que, para Paulo de Barros Carvalho, é composto por dois critérios: o *pessoal* – no qual se identificam os sujeitos da relação jurídica ora instaurada, e o *quantitativo* – no qual encontram-se a base de cálculo e a alíquota, elementos quantificadores da obrigação tributária

Toda essa análise minuciosa tem por objetivo abstrair da norma o seu plano de existência, no sentido de que elas permitem reconhecer o fato jurídico (hipótese de incidência), quando ocorrido. Sobre os fatos que não correspondam à norma de incidência, em seus múltiplos vieses, não poderá haver incidência de tributos, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária, da tipicidade, bem como os de segurança e certeza jurídicas. Paulo de Barros Carvalho corrobora esse entendimento de forma precisa, conforme se prescreve:

*“Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como na direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um*

---

<sup>211</sup> Idem 204, p. 165-166.

<sup>212</sup> COÊLHO, Sacha Calmon, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 18-19.

<sup>213</sup> JUSTEN FILHO, Marçal, *Sujeição passiva tributária*, p. 46-52.

*não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida”<sup>214</sup>.*

Entendida a norma padrão de incidência a partir dessa visão de completude, que deve encerrar em si todos os critérios que deverão ser observados pelo contribuinte e pelo aplicador da lei, parte-se agora para a análise da possibilidade de cobrança de contribuição sobre o aviso indenizado.

### **3.3.4 Sobre a possibilidade de cobrança de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado**

Objetiva-se, neste momento, estudar as possibilidades de interpretação e a integração normativa na busca da norma jurídica de incidência das contribuições previdenciárias.

A Constituição, Lei Maior, no seu art. 195, estabeleceu algumas diretrizes no que diz respeito ao financiamento da seguridade social, e sobre quais parcelas incidiria, para o empregador e para o trabalhador, da seguinte forma:

*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;*

*II - **do trabalhador** e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (...) (grifei)*

Em relação ao empregador, ficou a dúvida se nos rendimentos a que se referiu o inciso I do art. 195 da CF estaria incluso o aviso prévio indenizado. Esta questão, entretanto, restou esclarecida com a edição da lei 8.212/91, na qual se delimitou os critérios em que se baseia a citada contribuição, nos seguintes termos:

---

<sup>214</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 279.

“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.**” (grifei)*

Ficou claro, neste artigo, que o critério empregado pela lei para conceituar remuneração, é o valor dos pagamentos feitos pelo empregador em contraprestação aos serviços prestados por seus empregados ou ao tempo à disposição daquele.

Em relação ao trabalhador, a Constituição apenas havia restringido o campo de incidência das contribuições, ordenando sobre quais parcelas não poderiam incidir, valem dizer, *aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201*. Por esta razão, a lei 8.212/91 regulou a contribuição do empregado e do empregador avulso, estabelecendo que incida sobre o que chamou de ‘salário de contribuição’, conceito esclarecido em seu art. 28, I, *in verbis*:

*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;** (grifei)*

A redação deste artigo identifica de forma clara qual a base de cálculo das contribuições, tomando por referência a própria hipótese de incidência das mesmas. Esclarecendo: a) o *recebimento de remuneração* é a hipótese de incidência dessa exação; b) quando o trabalhador *recebe a remuneração* está configurado o fato gerador da contribuição previdenciária; c) como base de cálculo deste tributo, a qual a lei chama de ‘salário de

contribuição', será considerado o próprio *valor da remuneração*, e; d) sobre esta base de cálculo incidirá alíquota descrita em artigo próprio da referida lei.

Retomando a análise do *descriptor* e do *prescriptor* da norma, sugerida por Paulo de Barros Carvalho<sup>215</sup>, é possível também delimitar a norma padrão de incidência de contribuição para o trabalhador avulso ou o empregado. No *descriptor* (hipótese) tem-se: a) como critério material, o *recebimento de salário*; b) como critério temporal, que o tributo será devido *quando houver este recebimento*, e; c) como critério espacial, o *território nacional*. No *prescriptor* (consequência) tem-se: a) como critério pessoal, que os sujeitos passivos serão ou o *trabalhador avulso* ou o *empregado* envolvido na referida relação empregatícia, e; b) como critério quantitativo, que a contribuição será cobrada sobre o *salário de contribuição/remuneração* (base de cálculo), e sobre este incidirá a alíquota referida na lei.

O conceito de remuneração a ser considerado na determinação da incidência é o do inciso I do art. 28, conforme grifou-se na transcrição: *remuneração (...) assim entendida (...) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título (...) destinados a retribuir o trabalho, (...) quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador*. A partir desses termos se conclui que tudo aquilo que não for destinado a retribuir o trabalho ou o tempo à disposição do empregador não deve ser considerado como remuneração, e não estará sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Conforme se expôs em capítulo anterior, a própria lei 8.212/91, dizia no seu art. 28, I, § 9º, e, que o aviso prévio não integra o salário de contribuição. Com a edição da lei 9.528/97, entretanto, houve a retirada da referência, o que levantou questionamentos a respeito da possibilidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre a referida parcela. Traçando um paralelo entre o conceito de *remuneração*, discriminado na lei, e a norma jurídica de incidência das contribuições, é possível verificar que, na verdade, a menção inicial da citada lei ao aviso prévio indenizado era desnecessária, no sentido de impedir a cobrança de contribuição sobre esta parcela. Isso porque se verifica que o aviso prévio indenizado não possui as características legais da remuneração – visto que nele não há retribuição de *trabalho realizado* (o empregador indenizou o empregado justamente por não querer mais os seus serviços), e muito menos de *tempo a disposição do empregador* (vínculo empregatício é

---

<sup>215</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 165-166.

rompido) – e desta forma, de acordo com a lei, não é remuneração, e naturalmente sobre ele não incide contribuição previdenciária. O TST entende nesse sentido, conforme se transcreve:

*RECURSO DE EMBARGOS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESPROVIMENTO. O pré-aviso indenizado consiste em uma retribuição não resultante de um trabalho realizado ou de tempo à disposição do empregador, mas de uma obrigação trabalhista inadimplida. O efeito de projeção do tempo de serviço inerente ao aviso prévio, em quaisquer de suas modalidades, não desvirtua a natureza jurídica quando retribuído de forma indenizada. **Muito embora não esteja o aviso prévio indenizado relacionado no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, o inciso I desse mesmo dispositivo legal definiu como salário-de-contribuição, para efeito de incidência da contribuição social, as importâncias recebidas para retribuir o trabalho por serviços prestados ou tempo à disposição de empregador. A par da natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, como reparação de uma obrigação trabalhista inadimplida, não decorrente da realização de trabalho, tampouco de tempo à disposição do empregador. O advento do Decreto nº 3.048/99, que regulamenta a Lei da Seguridade Social, veio a reforçar o fato de o pré-aviso indenizado não integrar o salário-de-contribuição, ao assim dispor expressamente em seu artigo 214, § 9º, inciso V, alínea f, de modo a tornar manifestamente clara a isenção da importância recebida a título de aviso prévio indenizado para efeito incidência de contribuição previdenciária. Recurso de embargos não conhecido.** <sup>216</sup> (grifei)*

Posteriormente à edição da lei 9.528/97 foi expedido o Regulamento Geral da Previdência Social pelo decreto 3.048/99, no qual se incluiu o aviso prévio indenizado entre as parcelas que não integram o salário de contribuição (art. 214, § 9º, V, f). Houve diversas críticas a este dispositivo, no sentido de ser o decreto instrumento impróprio para tratar de matéria já abordada por lei.

Conforme já exposto, um dos princípios que regem a relação entre a lei e o decreto é o princípio do congelamento da categoria, identificado por Clèmerson Merlin Clève. Esse princípio dispõe que, uma vez que a lei regula determinada matéria, esta não poderá mais ser regulada por decreto, apenas por lei ou dispositivo superior. Ora, sabe-se que o decreto regulamentar deve ser editado pelo Chefe do Executivo para a *fidel* execução das leis, ou seja, dentro dos limites da lei, de forma a torná-las mais ‘claras’, conforme dispõe o art. 84, IV, da Constituição Federal. Já se verificou no presente trabalho que não são identificados no aviso prévio indenizado os atributos do salário de contribuição, visto que não corresponde a este em

<sup>216</sup> TST-E-RR-3725/2003-016-12-00.0, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, DJ 22.8.2008.

nenhum dos requisitos ditados pela lei. Como consequência direta desta constatação tem-se que o aviso prévio indenizado está totalmente fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, não por determinação legal, mas por total incompatibilidade com a norma jurídica de incidência do referido tributo. Desta forma, se o decreto 3.048/99 quis confirmar essa assertiva, em nenhum momento ultrapassou seu âmbito de competência, antes, apenas *esclareceu* que o aviso prévio indenizado não integra o salário de contribuição, *baseando-se nos preceitos* impostos pela lei 8.212/91. O Juiz Edson Mendes de Oliveira, do TRT da 12ª Região, confirma esse entendimento, *in verbis*:

*“(...) Apesar de o aviso prévio não constar do rol do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991, é nítida a natureza indenizatória da referida parcela, assim como é clara a sua exclusão da lista de parcelas integrantes do salário-de-contribuição, passíveis de incidência das contribuições sociais. Em nada altera esse entendimento a recente revogação do art. 214, § 9º, alínea “f”, do Decreto nº 3.048/1999, que incluía o aviso prévio indenizado como uma das parcelas que não integravam o salário-de-contribuição. No caso, tenho que o Decreto citado, editado nos termos do inciso VI do art. 84 da Constituição da República, não violava os limites da lei, porque ela não determina a incidência. Demais disso, o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 define o salário-de-contribuição como sendo 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” (grifei). Durante o período do aviso prévio indenizado, não há trabalho, sendo o tempo de serviço uma ficção legal. Dessa forma, sobre tal parcela não incide a contribuição previdenciária. (...)”<sup>217</sup> (grifei)*

No dia doze de janeiro de dois mil e nove, com a expedição do decreto 6.727, foi revogado o disposto no art. 214, § 9º, V, *f*, do decreto 3.048/91, que fazia referência ao aviso prévio indenizado como não integrante do salário de contribuição. Tendo em vista todas as considerações feitas neste capítulo, questiona-se a validade de tal revogação diante da finalidade constitucional a que estão vinculados os decretos

Para elucidar o referido questionamento serão feitas algumas considerações. De início, tem-se que o decreto 6.727/09 encontra-se vigente, porque foi expedido por autoridade competente, a saber, o Chefe do Poder Executivo, por meio de procedimento válido. No entanto, a legitimidade do Presidente de República para expedir decretos está condicionada ao que dispõe o art. 84, IV, vale dizer, deve ser direcionado “à *fidel execução das leis*”. Se não há menção na lei 8.212/91 que autorize a incidência de contribuição sobre o aviso prévio

<sup>217</sup> TRT12, Ac. 2ª T, RO 01350-2008-019-12-00-8, Rel. Min. Maria de Lourdes Leiria.

indenizado, de que forma a revogação de um dispositivo que simplesmente confirma esse fato conduzirá à fiel execução da lei? Certamente que não conduzirá. Deste modo, visualiza-se neste dispositivo do decreto 6.727/09 a inobservância à sua finalidade constitucional, uma vez que, ao invés de clarear o texto legal, criou diversas divergências entre os atingidos pela lei e os aplicadores desta.

Além da Constituição, o Código Tributário Nacional, em seu art. 99, também estabelece qual deverá ser a abrangência dos decretos, *in verbis*: “Art. 99 O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”. Não há dúvida que o decreto não pode ultrapassar a lei, visto que ele se propõe apenas a regulá-la a fim de torná-la *fielmente* exequível – não pode criar tributo nem aumentá-lo, tanto porque isso seria um desvio de sua finalidade constitucional, como porque a Carta Magna estabelece em seu art. 150, I, a proibição de se “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. No mesmo sentido, o art. 99 do CTN determina que os decretos devem observar as regras de interpretação por ele instituídas; pois bem, objetivando-se cumprir esta determinação, verifica-se no art. 97, § 1º, desse diploma legal, o seguinte: “Art. 97, § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”. Ora, é evidente que instituir a cobrança de contribuição sobre o aviso prévio indenizado em função do decreto 6.727/09 importa modificação da base de cálculo da contribuição, que passa a incluir o aviso prévio indenizado, da mesma forma que essa modificação torna o tributo (contribuição previdenciária) mais oneroso. Constitui-se total desrespeito às normas constitucionais e tributárias.

Se houvesse realmente o desejo, com a citada revogação feita pelo decreto 6.727/09, de dirimir uma suposta inconstitucionalidade do decreto 3.048/99, deveria ter-se iniciado uma análise minuciosa da lei a que o decreto em questão regulava, a fim de se encontrar discrepâncias entre este e a lei que demonstrassem tal inconstitucionalidade. É certo que não existiam, pelos vários argumentos já expostos nesta monografia, tendo vista que o decreto 3.048/99 apenas confirmava uma situação imposta pela lei 8.212/91, regulamentando as contribuições nos limites desta lei. Logo, pode-se afirmar que o art. 1º do decreto 6.727/09, na parte que revoga o art. 214, § 9º, V, *f*, é inconstitucional, porque se desvirtuou da finalidade que lhe foi imposta pela Constituição, mais confundindo o disposto na lei 8.212/09 do que promovendo sua fiel execução.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na esteira do trabalho argumentativo, através da busca do maior arcabouço possível de conceitos, informações, e pontos de vista, buscou-se analisar, de forma pontual e de forma sistemática, as controvérsias que envolvem a cobrança de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

No início deste ano, com a expedição do decreto 6.727/09, houve muitas dúvidas sobre quais posturas seriam adotadas pelos Juízes e pelos Tribunais Superiores diante da expedição do referido decreto, haja vista que o Executivo chegou até a prever a possibilidade de cobrança retroativa sobre avisos prévios indenizados anteriores. A princípio, os contribuintes tomaram um “susto”, porque não se imaginava que a expedição de um decreto pudesse dar margem para ser aumentado o campo de incidência de um tributo. E de fato isso não pode ocorrer.

Partindo do campo da legislação trabalhista, de onde se originou e se aperfeiçoou o conceito de remuneração, constata-se que, apesar de insurgências minoritárias, é amplamente defendido que o aviso prévio indenizado não integra essa parcela. Isso porque o conceito de salário e de remuneração previstos na CLT envolvem necessariamente a característica de contraprestação a um serviço prestado ou a um tempo a disposição do empregador. Surgindo argumento que afirme ser o aviso prévio indenizado parcela remuneratória, questiona-se, nessa hipótese, como ficará a contribuição do empregador que receber o aviso prévio indenizado do empregado (art. 487, § 2º, CLT), porque é absurda a ideia de se considerar esta parcela como remuneratória

Observando-se os princípios constitucionais basilares que regem o direito tributário, tais como o da estrita legalidade, da tipicidade, e da certeza jurídica, é possível identificar que a Constituição preza para que, na instituição de tributos, bem como sua majoração e sua extinção, haja o respeito à ordem social e à proteção aos direitos fundamentais dos indivíduos, velando pela segurança jurídica dessas relações. Tendo em vista que a cobrança de tributos se destina principalmente à instituição e manutenção de serviços públicos, é até uma incoerência não se considerar em sua regulação os direitos fundamentais dos contribuintes.

Da análise dos dispositivos constitucionais relativos às contribuições previdenciárias, verificou-se que estas contribuições, diferentes de outros tributos, além de pressuporem a ocorrência do fato gerador, encontram-se de certa forma vinculadas às pessoas a quem se

dirigem, pressupondo um benefício maior a estas, e em consequência disso uma maior despesa. Por existir esse vínculo, muitos acreditam que deve haver incidência sobre o aviso prévio indenizado, uma vez que este integra o tempo de contribuição do empregado, e desta forma teria que ser tributado. Vamos analisar essa questão sob dois pontos de vista.

Primeiramente, é importante deixar claro que a hipótese de incidência da contribuição, assim como os elementos que a integram, devem ser identificados inicialmente pelos critérios da própria *norma jurídica* que os instituiu, vale dizer, a lei 8.212/91, e não com base nos dispositivos da CLT. Apenas no caso de haver dificuldade em se entender algum aspecto da norma, *e não havendo a instituição de tributo*, é que pode ser feita a integração desta com outros dispositivos legais *fora* do campo de abrangência da norma jurídica de incidência. Verifica-se, entretanto, que não há necessidade de se proceder a tal integração, uma vez que o art. 28, I, da Lei 8.212/91, mesmo podendo utilizar-se do conceito de remuneração amplamente conhecido, teve por bem especificar exatamente o que deveria ser entendido por remuneração (*as parcelas destinadas a retribuir o trabalho, ou o tempo à disposição do empregador*). Ante a clareza descritiva do legislador, resta desnecessária qualquer discussão doutrinária sobre o termo *remuneração*, uma vez que a lei mesmo explica o que deve ser entendido. A incidência de contribuição sobre o aviso prévio, neste caso, é totalmente ilegal, uma vez que o CTN dispõe que “*o fato gerador (hipótese de incidência) da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*” (art. 114, CTN).

Em segundo lugar, importa verificar o parágrafo primeiro do art. 487 da CLT, o qual dispõe que o aviso prévio, ainda que indenizado garante a integração no *tempo de serviço* do empregado. Em resposta a este dispositivo alguns entendem que deverá incidir contribuição sobre o aviso prévio indenizado, uma vez que conta como *tempo de contribuição*. Em regra, utilizam-se os termos *tempo de serviço* e *tempo de contribuição como sinônimos*, mas, na verdade, o critério usado pela lei para a aposentadoria é o *tempo de contribuição*. Não se pode precisar se realmente a previdência irá contar o referido tempo como de *serviço* ou como de *contribuição*, havendo atualmente situações em que previdência está exigindo que seja comprovado o tempo *de contribuição* (p. ex, quando o empregado deseja integrar ao seu tempo de contribuição o tempo que trabalhou em atividade rural). No mínimo, tem-se que é precipitado tentar ‘integrar’ o aviso prévio indenizado no salário de contribuição com base em um fato que nem a lei 8.212/91, nem a lei 9.528/97 se preocuparam em mencionar como relevantes para a incidência da contribuição.

A ideia que se procurou estabelecer na presente monografia é a de que, em homenagem aos princípios constitucionais tributários, a aos direitos fundamentais que estes buscam proteger, a questão da incidência de contribuição previdenciária deve ser feita de forma criteriosa e pautada na lei. O Fisco não pode buscar “brechas” na legislação para proceder à cobrança dos tributos, muito pelo contrário, essas lacunas na lei não podem instituir tributos nem majorar base de cálculo, conforme já foi dito anteriormente. Se tal cuidado deve ser tomado na edição das leis, quanto mais na expedição de decretos que visam regulá-las.

Por diversas vezes a Administração age de forma arbitrária, se esquecendo que as funções administrativas no poder público não se equiparam às atividades privadas ou empresariais, em que as pessoas têm a obrigação de se adaptar à quaisquer imprevistos ou reveses da empresa. Quando se fala em Poder Público, tem-se, ao contrário, que é o bem-estar social da coletividade o que se busca alcançar, e para isso é fundamental que se obedeça à ordem jurídica imposta. O legislador, pensando na coletividade, é quem deve se preocupar em promover a segurança jurídica, empenhando-se para descrever exhaustivamente as normas tributárias, sob pena de não serem exequíveis. Se por acaso o legislador se esquece de algum critério sobre o qual queria que incidisse tributo, a Fazenda tem como cobrá-lo? De maneira nenhuma. Só através de novo processo legislativo.

Diante de tudo o que foi exposto neste trabalho, pode-se afirmar que a cobrança de contribuição sobre o aviso prévio é ilegal, uma vez que a lei 8212/91 não fez nenhuma menção expressa a esta parcela, nem deixou possibilidade de se inferir que essa indenização estaria prevista na hipótese de incidência, devendo ser rechaçada tal cobrança.

Sobre o decreto 6.727/09, volta-se a reforçar o entendimento de que ele é inconstitucional no que diz respeito à revogação do art. 214, § 9º, V, *f*, do decreto 3.048/99. Se não forem impostos limites à atividade do Executivo, bem como a do Legislativo e do Judiciário, que exijam o respeito ao âmbito de competência em que a Constituição lhes permitiu atuar, cada vez mais existirão atos arbitrários se insurgindo contra os princípios constitucionais e tributários de suma importância para que se mantenha a paz social, e em que coexistem a certeza e a segurança jurídica.

Se o decreto 6.727/09, ao revogar o disposto no decreto 3.048/99 sobre o aviso prévio indenizado, não cumpriu a finalidade de *esclarecer a lei* para a sua *fiel execução* ele é ato inconstitucional do Executivo. Havendo este regulado matéria não abrangida por lei, ou tendo

este *confundido* a vontade de uma lei que era clara e precisa, não apenas o dispositivo é inconstitucional, como há negligência do órgão que o expediu. Neste momento mostra-se fundamental que o Poder Judiciário use de suas prerrogativas para impedir que esta pretensa cobrança logre êxito, impedindo essa incidência ilegal e declarando inconstitucional a supracitada revogação.

Neste momento, lendo as últimas decisões que envolveram este tema, observou-se que o Judiciário está sendo incisivo em impedir que as contribuições previdenciárias incidam sobre o aviso prévio indenizado. Ao contrário do que se pode pensar, o Juiz, mesmo como ‘mero’ aplicador do direito, exerce função fundamental no campo tributário, porque nesta área a dificuldade está em justamente ‘aplicar’ a lei, ou criá-la de forma que seja ‘aplicável’. Por conseguinte, o Judiciário tem em suas mãos o dever de educar o Legislador, para que este legisle da forma, e para o fim previsto na Lei Maior. É nesse nexos de coordenação e de subordinação de normas e princípios constitucionais e legais que deve permanecer a instituição, cobrança e majoração dos tributos, e é dessa forma que a incidência de contribuição no aviso prévio indenizado deve ser interpretada.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL, Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração**. Revista Forense, 267: 25-30, 1979.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRION, Valentin. **Comentários à consolidação das leis do trabalho**. 31. ed. atual. Por Eduardo Carrion. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COIMBRA, J. R. Feijó. **Direito previdenciário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas, 1997.

CORTEZ, Julpiano Chaves. **Manual das rescisões trabalhistas: cálculos, doutrina, legislação, jurisprudência**. 3 ed. São Paulo: LTr, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

- DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 5 ed. São Paulo: LTr, 2006.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: atlas, 2008.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FACÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- FERNANDES, Aníbal. **Previdência Social Anotada**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Bauru, SP: Edipro, 1998.
- GOMES, Orlando. GOTTSCHALK, Elson. **Curso de direito do trabalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- GONÇALES, Odonel Urbano. **Curso de direito do trabalho**. São Paulo: Atlas, 1993.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Resumo de direito previdenciário**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Curso de direito tributário**. 5. ed. Belém: Cepuj, 1997.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. PINHO, Ruy Rebello. **Instituições de direito público e privado: introdução ao estudo do direito e noções de ética profissional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- OLIVEIRA, Aristeu de. **Manual de prática trabalhista**. 30ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Aristeu de. **Manual prático da previdência social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- OLIVEIRA, Aristeu. **Rescisão do contrato de trabalho: manual prático**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, José Jaime de Macedo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

PAES, P. R. Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygídio F. da. **Manual de direito financeiro e de direito tributário**. 19ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Luciano Amaro. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

SÜSSEKIND, Arnaldo. **Curso de Direito do trabalho**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SÜSSEKIND, Arnaldo. MARANHÃO, Délio. VIANNA, Segadas. TEIXEIRA, Lima. **Instituições de direito do trabalho**, vol.1. 22. ed. São Paulo: LTr, 2005.