



PARECER SEI Nº 468/2023/MF

PARECER PÚBLICO. Ausência de hipótese que justifique o sigilo.

CONTRIBUIÇÕES AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL – RGPS

Contribuição previdenciária patronal. Constituição Federal, artigo 195, inciso I, alínea “a”. Folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço à empresa, mesmo sem vínculo empregatício.

Pagamento do salário-maternidade em decorrência do afastamento da mulher pelo prazo de cento e vinte dias, no contexto da licença-maternidade. Natureza de benefício previdenciário. Confirmação do estatuto jurídico pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no julgamento do Tema 72, no RE 576.967, relator Ministro Roberto Barroso.

Prorrogação da licença-maternidade pelo prazo de sessenta dias no âmbito do Programa Empresa Cidadã, disciplinado pela Lei 11.770, de 2008. O pagamento à trabalhadora, nesse período, incorpora os fundamentos do salário-maternidade. Em ambas as situações, portanto, a única hipótese admitida é de não incidência da contribuição previdenciária do empregador.

Processo SEI nº 10951.101327/2023-15

I – CONTEXTO

1. Constitui objeto de análise a incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre as parcelas correspondentes à prorrogação da licença-maternidade, conforme disciplina contida na Lei 11.770, de 09 de setembro de 2008, que instituiu o Programa Empresa Cidadã.

2. O contexto está assim apresentado no Despacho 4/2023/PGFN-MF (31891370), formulado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional:

ASSUNTO: consulta sobre a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores recebidos durante a prorrogação da licença maternidade por mais 60 (sessenta) dias, benefício disciplinado pela Lei nº 11.770, de 2008.

I. DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO:

1. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em 27 de janeiro de 2023, divulgou a Solução de Consulta Cosit nº 27, de 27 de janeiro de 2023, a qual entendeu que a declaração de inconstitucionalidade da incidência da contribuição patronal sobre o salário-maternidade, fixada pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 576.967/PR (Tema 72 de repercussão Geral), não abrangeria os valores recebidos pela trabalhadora durante a prorrogação da licença-maternidade por mais 60 (sessenta) dias, benefício disciplinado pela Lei nº 11.770, de 2008.

2. A interpretação adotada pela RFB definiu ser cabível a incidência tributária em relação a essa parcela específica em face de sua natureza jurídica, a qual, por não ser custeada pela Previdência Social e por possuir contornos legais próprios, não se revestiria de natureza de benefício previdenciário, a afastar seu alcance pela decisão proferida pelo STF no RE nº 576.967/PR, e o respectivo reconhecimento administrativo da tese, nos termos do art. 19-A[1] da Lei nº 10.522/2002.

3. Todavia, a posição do órgão fazendário já tem sido objeto de notícias na mídia especializada, a indicar o potencial de litigiosidade da perspectiva adotada, e a iminente judicialização da questão, motivo que, aliado à falta de parecer desta PGFN sobre o tema, indica a relevância a respeito da orientação da carreira em relação à matéria, para que se firme um entendimento institucional e uniforme a respeito.

II. FUNDAMENTAÇÃO:

4. Como já mencionado acima, o STF, ao julgar o RE 576.967/PR (Tema 72 de RG), declarou a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, conforme ementa a seguir transcrita:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA SOBRE O SALÁRIO - MATERNIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL.

1. Recurso extraordinário interposto em face de acórdão do TRF da 4ª Região, que entendeu pela constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária “patronal” sobre o salário-maternidade.

2. O salário-maternidade é prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante os cento e vinte dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade. Configura, portanto, verdadeiro benefício previdenciário.

3. Por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o salário-maternidade não se amolda ao conceito de 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. Como consequência, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, não encontrando fundamento no art. 195, I, a, da Constituição. Qualquer incidência não prevista no referido dispositivo constitucional configura fonte de custeio alternativa, devendo estar prevista em lei complementar (art. 195, §4º). Inconstitucionalidade formal do art. 28, §2º, e da parte final da alínea a, do §9º, da Lei nº 8.212/91.

4. Esta Corte já definiu que as disposições constitucionais são legitimadoras de um tratamento diferenciado às mulheres desde que a norma instituidora amplie direitos fundamentais e atenda ao princípio da proporcionalidade na compensação das diferenças. No entanto, no presente caso, as normas impugnadas, ao imporem tributação que incide somente quando a trabalhadora é mulher e mãe cria obstáculo geral à contratação de mulheres, por questões exclusivamente biológicas, uma vez que torna a maternidade um

ônus. Tal discriminação não encontra amparo na Constituição, que, ao contrário, estabelece isonomia entre homens e mulheres, bem como a proteção à maternidade, à família e à inclusão da mulher no mercado de trabalho. Inconstitucionalidade material dos referidos dispositivos.

5. Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, prevista no art. 28, §2º, e da parte final da alínea a, do §9º, da Lei nº 8.212/91, e proponho a fixação da seguinte tese: “É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade

5. Da leitura das razões de decidir do julgado, constata-se que a conclusão do STF tem lastro tanto na natureza jurídica não salarial do salário-maternidade – posto não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou em retribuição ao contrato de trabalho – quanto na necessidade de tratamento isonômico às trabalhadoras, cujo exercício da maternidade não pode implicar um obstáculo à sua contratação.

6. No entanto, a SC Cosit nº 27, de 27 de janeiro de 2023, recentemente divulgada pela RFB, evidencia interpretação daquele órgão no sentido de que o precedente vinculante exarado pelo STF não alcança os valores recebidos pela trabalhadora durante a prorrogação da licença maternidade, prevista na Lei nº 11.770/2008. O entendimento daquele órgão fazendário parte do pressuposto de que o benefício disciplinado na indigitada Lei que instituiu o Programa Empresa Cidadã não se reveste de natureza de benefício previdenciário por não ser custeado pela Previdência Social, e por possuir contornos legais próprios que seriam distintos do salário-maternidade objeto de decisão no Tema 72 de repercussão geral. Sobre o benefício da prorrogação da licença-maternidade, seguem os dispositivos legais da Lei 11.770/2008 relevantes ao exame da questão jurídica:

[...]

7. Verifica-se, portanto, a existência de questões de índole material que merecem ser analisadas pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT (dadas as suas atribuições institucionais), que também impactam a defesa a ser apresentada pela União em relação a esse tema.

8. Trata-se de avaliar (i) a natureza jurídica desses valores pagos à trabalhadora durante a prorrogação da licença-maternidade prevista na Lei 11.770/2008; (ii) se diante dos argumentos do Supremo Tribunal Federal a respeito da necessidade de tratamento isonômico às mulheres para fins de acesso ao mercado de trabalho, faz sentido a exigência da contribuição patronal sobre os valores já custeados pelo empregador nesse período de prorrogação da licença; e (iii) se a opção da empresa pela substituição do período de prorrogação da licença-maternidade pela redução de jornada, prevista no art. 1º-A da Lei 11.770/2002, impacta, de alguma forma, essa natureza jurídica para fins de incidência da contribuição previdenciária.

9. Em relação ao primeiro ponto, importante mencionar o fato de que a trabalhadora, durante o período da prorrogação, permanece afastada das suas funções. É dizer, é possível atribuir-se natureza remuneratória à verba paga durante afastamento integral, sem prestação de trabalho e sem qualquer situação de disponibilidade da empregada? Ademais, e tratando-se de extensão de benefício, tendo-se em vista o disposto no Parecer SEI Nº 19454/2020/ME[2], poder-se-ia aplicar a acessoriedade reconhecida às contribuições de terceiros incidentes sobre a folha de salários prevista no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/1991 – cujo ônus financeiro também recai integralmente no contribuinte empregador –, tal como na hipótese em apreço? Nesse aspecto, cumpre consignar que a redação original da Lei 11.770/2008 já previa a não incidência da contribuição patronal sobre os valores pagos durante a prorrogação da licença, dispositivo vetado em razão, justamente, desta parcela possuir as mesmas características do salário-maternidade, o qual, à época, sofria a incidência tributária[3].

10. Quanto ao segundo ponto suscitado, e tendo-se em mente a necessidade de tratamento isonômico e de ampliação do acesso feminino ao mercado de trabalho, bem como as razões de decidir elencadas pelo STF a respeito da criação de obstáculo à contratação de mulheres em face da tributação, indaga-se se é válido entendimento que venha a impor novo ônus à

contratação de mulheres e à adesão das empresas ao Programa Empresa Cidadã. Afinal, ante a inconstitucionalidade material atribuída às normas que tornavam mais onerosas a contratação feminina, há razoabilidade e proporcionalidade na exação tributária que venha a onerar a prorrogação da licença? Por fim, questiona-se se o fato de tal montante ser custeado pelo empregador – e não pela Previdência Social – justifica o tratamento tributário diferenciado em relação ao salário-maternidade pago nos primeiros 120 dias de afastamento.

11. Já no tocante à opção da empresa pela substituição da prorrogação da licença-maternidade pela redução da jornada de trabalho, e caso se entenda pelo afastamento da natureza salarial na resposta à pergunta acima elencada, o fato de a trabalhadora receber as verbas em contraprestação ao trabalho realizado, com a jornada reduzida, é capaz de alterar a natureza desses pagamentos? Se positiva a resposta, há alteração também em relação à incidência tributária?

12. Em razão desses questionamentos, é preciso que a PGFN adote um posicionamento e oriente seus membros quanto à postura que deve ser adotada em relação à tributação dos valores pagos durante a prorrogação da licença-maternidade prevista na Lei n. 11.770/2008, levando-se em consideração a finalidade do instituto e a inconstitucionalidade material das normas que previam a tributação do salário-maternidade.

13. Ressalte-se que, após a resposta à presente consulta, caso se entenda que a contribuição previdenciária a cargo do empregador deva continuar a incidir sobre os valores recebidos pela trabalhadora durante a prorrogação da licença-maternidade, sugere-se seja elaborada Fundamentação Padrão ou Orientação Geral, adotando a conclusão da CAT sobre o tema, para ser utilizada pelos colegas em âmbito nacional nos processos correspondentes.

III. SOLUÇÃO PROPOSTA PELA CONSULENTE:

14. Em se tratando de tema de grande relevância para a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação ao qual não há jurisprudência pacífica e que possui aspectos extrajurídicos a serem analisados, entendo ser o caso de submissão do tema à CAT/PGFN, para exame com o devido aprofundamento, além de eventual discussão com a PGJUD, a respeito do alcance do julgamento proferido pelo STF, e elaboração de parecer conjunto, caso assim entendam necessário.

3. É a partir destas balizas que se promove o exame do tema.

II – ANÁLISE

II.1 – DIMENSÃO CONSTITUCIONAL, TRABALHISTA E PREVIDENCIÁRIA DA MATERNIDADE

4. Nos termos do artigo 7º, inciso XVIII, da Constituição Federal, garante-se a licença-maternidade pelo período de cento e vinte dias, mantendo-se o direito ao emprego e salário. O inciso XVIII refere-se à licença-paternidade, cujo prazo é de cinco dias, como estabelece o artigo 10, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, até que sobrevenha legislação disciplinando a matéria. Pondere-se que o artigo 5º, sobre consagrar que homens e mulheres são equivalentes em direitos e obrigações, contém uma cláusula geral de igualdade de gênero.

5. Como o Supremo Tribunal Federal sublinhou no RE 629.053, julgado em 10.10.2018, DJ de 27.02.2019, analisando a proteção objetiva da estabilidade de empregada gestante em virtude de rescisão imotivada do contrato de trabalho, redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, o conjunto dos direitos sociais, no plano constitucional, consagra-se como tipo de direitos fundamentais, correspondendo a liberdades positivas de observância obrigatória pelo Estado.

6. Pelo artigo 201, “caput” e inciso II, da Constituição Federal, a previdência social organiza-se sob a forma do regime geral, com caráter contributivo e filiação obrigatória, observados os equilíbrios financeiro e atuarial, inserindo-se, entre as finalidades, a proteção à maternidade, particularmente da gestante. A maternidade, ao lado da proteção à família e infância, está também incorporada nos objetivos da assistência social, na forma do artigo 203, da Constituição Federal.

7. Como alicerce das normas direcionadas especificamente à proteção da maternidade, tem-se os princípios fundantes, presentes no artigo 1º e artigo 3º, da Constituição Federal. Nos termos do artigo 1º, inciso III, a dignidade humana constitui um dos fundamentos do Estado. Pelo artigo 3º, de outro turno, inciso IV, indica-se como objetivo a promoção do bem de todos.

8. Como informa Flavia Piovesan (A Constituição de 1988 e os tratados internacionais de proteção dos direitos humanos. 1996. Artigo baseado em palestra proferida no Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista3/rev6.htm>. Acesso em: 27 mar. 2023), o valor da dignidade humana impõe-se como núcleo básico e informador do ordenamento jurídico, como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional. Na perspectiva da pessoa, Maria das Graças Santos Borges (Salário-maternidade a luz da previdência. 2014. Monografia. AGES – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais) esclarece que a dignidade compreende o mínimo invulnerável que deve ser assegurado por todo estatuto jurídico.

9. No âmbito da Consolidação das Leis do Trabalho, de acordo com as medidas previstas no artigo 391 ao artigo 401, garante-se a estabilidade no emprego, a licença-maternidade de cento e vinte dias, a possibilidade de transferência temporária de função, a dispensa do horário de trabalho pelo tempo necessário para consultas e exames, e os intervalos de amamentação. Proíbe-se também, nos termos do artigo 611-B, que convenção ou acordo coletivo suprima ou reduza a licença-maternidade.

10. Na forma do artigo 392-B, em caso de morte da genitora, é assegurado ao cônjuge ou companheiro empregado o gozo de licença por todo o período da licença-maternidade ou pelo tempo restante a que teria direito a mãe.

11. A gênese desses direitos é assegurada à empregada ou empregado em função da adoção de criança ou adolescente, conforme artigo 392-A e artigo 392-C.

12. O salário-maternidade é disciplinado pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991. Na forma do artigo 18, inciso I, alínea “g”, é concebido como benefício compreendido entre as prestações da previdência social.

13. Conforme artigo 71, o salário-maternidade é devido à segurada pelo período de cento e vinte dias, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade.

14. O benefício, para a segurada empregada ou trabalhadora avulsa, de acordo com o artigo 72, consiste numa renda mensal igual à sua remuneração integral. O salário-maternidade aqui é o único benefício previdenciário que pode ser pago com valor superior ao teto dos benefícios pagos pela previdência social. Para as demais seguradas, aplica-se a disciplina contida no artigo 73.

15. O salário-maternidade da trabalhadora avulsa e da empregada do microempreendedor individual é pago diretamente pela previdência social, na forma do artigo 72, § 3º. No caso da empregada gestante, a

empresa promove o recolhimento, compensando com as contribuições incidentes sobre a folha de salário, conforme artigo 72, § 1º.

16. Conforme artigo 71-A, o salário-maternidade também é assegurado ao segurado ou segurada adotar ou obtiver guarda judicial para fins de adoção de criança. O direito permanece mesmo que a mãe biológica tenha recebido o salário-maternidade por ocasião do nascimento da criança. Promoveu-se aqui, como apontam Caroline Schneider e Ellen Carina Mattias Sartori (A Lei 12.873/2013, as estruturas familiares modernas e o princípio da igualdade: análise das novas regras de concessão do salário-maternidade em relação às famílias monoparentais. Revista de Direitos Sociais, Seguridade e Previdência Social, v. 1, n. 2, p. 137-157, jul/dez. 2015), pela primeira vez na matéria, a modificação social do conceito de mãe, permitindo-se a concessão do benefício à mãe adotante.

17. No caso de falecimento da segurada ou segurado, o benefício é pago, por todo o período ou pelo tempo restante a que teria direito ao recebimento do salário-maternidade, ao cônjuge ou companheiro sobrevivente que tenha a qualidade de segurado, de acordo com o artigo 71-B.

II.2 – CONTORNOS DO DIREITO AO SALÁRIO-MATERNIDADE

18. O salário-maternidade traduz a prestação pecuniária paga à mulher na lógica da licença-maternidade. Na sua gênese, o encargo financeiro era atribuído ao empregador. Esse desenho, no entanto, atraía a alegação e a preocupação de impactos na contratação da mulher, por gerar desequilíbrio em relação ao homem.

19. No plano internacional, a mudança de paradigma promoveu-se no âmbito da Organização Internacional do Trabalho.

20. A Convenção OIT 03, internalizada pelo Decreto 423, de 12 de novembro de 1935, posteriormente consolidada no Decreto 10.088, foi a primeira a tratar sobre a proteção à maternidade, incluindo o direito à licença pelo período de seis semanas após o parto. Refere-se também a uma indenização para manutenção da mulher e filho, durante todo o período em que permanecer ausente, financiada por fundos públicos ou satisfeita por meio de um sistema de seguros.

21. A Convenção OIT 102, aprovada pelo Decreto Legislativo, 13 de junho de 2008, porém ainda não internalizada, direcionou-se às normas mínimas aplicáveis à seguridade social no âmbito internacional.

22. O tratado é tido como referência internacional fundamental para a concepção dos sistemas nacionais de proteção social sustentáveis, sólidos e garantidores de direitos. Atua também como parâmetro por organismos de direitos humanos para avaliar a implementação do direito humano à segurança social e, a nível regional, como modelo para a elaboração de instrumentos locais de segurança social, como informa a organização internacional não governamental Socialprotection.org (Ratificação da Convenção nº 102 da OIT e outras normas de segurança social. Disponível em: https://www.social-protection.org/gimi/RessourcePDF.action;jsessionid=U0kc-YBt8xVNGJbD9YjUrO0KZRU34HsqkHnTfy6_I_aFOQxMSONM!-1825323354?id=55299. Acesso em: 22 ma 2023).

23. Há uma parte, na Convenção OIT 102, dedicada unicamente à maternidade. Em norma, garante-se uma prestação em função da contingência, consistente em um pagamento periódico, o qual deve ser assegurado

durante todo o evento, autorizando-se, no entanto, que possa ser limitado a doze semanas.

24. Na Convenção OIT 103, internalizada pelo Decreto 58.820, de 14 de julho de 1966, também consolidada pelo Decreto 10.088, de 2019, cuida-se do amparo à maternidade. Garante-se à mulher uma licença de maternidade, de duração mínima de doze semanas. Também é assegurado o direito a prestações em espécie, a serem concedidas quer nos moldes de um sistema de seguro obrigatório quer mediante pagamento efetuados por fundos públicos. Adverte-se que, em hipótese alguma, pode o empregador ser tido como pessoalmente responsável pelo custo das prestações devidas às mulheres que ele emprega.

25. A mudança de paradigma, na lógica de retirar o empregador da relação financeira atinente à licença-maternidade, prende-se às condições da mulher no trabalho. Katia Cristine Santos de Oliveira (O salário-maternidade à luz do princípio da universalidade da cobertura e do atendimento. 2004. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo) fala no propósito de se evitar que o empregador tenha o poder de controle. Se for quem paga a prestação, pode deixar de empregar mulheres, ou, empregando-as, fazer gestão no sentido de desestimular que engravidem, apontando para a demissão.

26. Mais recentemente, foi celebrada Convenção OIT 183, ainda não ratificada pelo Brasil, que amplia o campo de proteção das empregadas gestantes. Proíbe-se o empregador de despedir uma mulher durante a sua gravidez e durante certo período posterior ao regresso ao trabalho, em tempo determinado pela legislação nacional. Garante-se à mulher o direito de retomar o mesmo posto de trabalho ou um posto equivalente com a mesma remuneração quando regressar ao trabalho no final da licença. Reafirma-se que as prestações respeitantes à licença por maternidade necessitam ser asseguradas por meio de um seguro social obrigatório ou de fundos públicos, ou de um modo determinado pela legislação e a prática nacionais. Indica-se novamente como regra que empregador não deve ser considerado pessoalmente responsável pelo custo direto da prestação financeira. Os Estados, ao final, comprometem-se a adotar medidas adequadas para garantir que a maternidade não constitua uma fonte de discriminação em matéria de emprego, incluindo no momento de acesso.

27. Na perspectiva normativa nacional, em que pese a internalização da Convenção OIT 103 pelo Decreto 58.820, de 1966, a reformulação da responsabilidade em relação ao salário-maternidade somente viabilizou-se com o advento da Lei 6.136, de 07 de novembro de 1974. Há ainda que se considerar que na Constituição de 1946 já se desenhava a proteção da maternidade como peça estruturante da previdência social, o mesmo fenômeno observando-se na Constituição de 1967. Mas mesmo com todo o cenário, foi necessária a edição de lei interna para promover efetivamente a transferência do encargo do salário-maternidade do empregador para o regime de previdência.

28. A partir da Lei 6.317, de 1974, tem-se como inequívoca a natureza previdenciária do salário-maternidade. Como aborda Laís Brião Koth (Licença-maternidade e salário-maternidade: A extensão de benefício correlato ao pai adotante único. 2013. Monografia. Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília), o valor do benefício é equivalente à integralidade da remuneração da segurada. Tem por finalidade complementar a licença-maternidade e substituir a remuneração da mãe no período de afastamento, isentando o empregador do repasse remuneratório no período de repouso.

29. O elemento substitutivo é, portanto, intrínseco ao regime de previdência. Assim destaca Marília de Lima Pimenta (Possibilidade jurídica de concessão de salário maternidade ao homem como instrumento garantidor da igualdade de gênero. 2013. Monografia. Universidade Federal de Campina Grande). Para a autora, o sistema ampara-se em modelo em que o próprio segurado contribui para a manutenção, e, dessa forma, garante em caso de ocorrência futura da contingência, o recebimento de renda capaz de suprir o seu sustento. Há, portanto, uma relação substitutiva da remuneração do segurado e seus dependentes

pelo benefício previdenciário. Neste sistema, o dever de pagar do segurado implica, em caso de ocorrência do risco social, o direito de receber o benefício previdenciário correspondente em lei.

30. A proteção à maternidade insere-se de forma individualizada e expressa entre as finalidades da previdência social, conforme inciso II do artigo 201 da Constituição Federal. Na Lei 8.213, de 1991, artigo 18, alínea “g”, o salário-maternidade aparece como uma das modalidades de benefício previdenciário, com disciplina própria em artigos apartados.

31. Trata-se de contingência biossocial, porque projeta impacto orgânico e social, não se equiparando à incapacidade laboral. A respeito, Laís Brião Koth (op. cit) esclarece que o risco coberto neste benefício não é de incapacidade para o trabalho, como nos casos de auxílio doença ou aposentadoria por invalidez. Aqui a concessão objetiva a cobertura dos encargos familiares, e assim garantir que a família não fique sem proventos no momento em que a mãe precisar se ausentar do trabalho para manter os primeiros cuidados com o filho.

32. Não se pode confundir os elementos trabalhistas que formatam a maternidade com o conteúdo previdenciário. Como apontam Caroline Schneider e Ellen Carina Mattias Sartori (op. cit.), os sombreamentos da realidade precipitam-se, simultaneamente, sob os aspectos pertinentes à manutenção no emprego e o recebimento de renda durante a ausência para cuidar do filho. Assim, o amparo é feito tanto pelo Direito do Trabalho como pelo Direito Previdenciário.

33. Reafirme-se que constitui benefício cujo ônus é suportado integralmente pela previdência social. No caso da segurada empregada ou trabalhadora avulsa, em que pese o comando de que o empregador promova o pagamento do salário-maternidade, o encargo é transferido na totalidade para o Estado, conforme desenho contido no artigo 72 da Lei 8.213, de 1991, na forma de compensação com as contribuições incidentes sobre a folha de salário. Nesse desenho, as obrigações do empregador formatam-se unicamente no plano trabalhista, como a proibição de não criar obstáculos ao afastamento da empregada e garantir a estabilidade.

34. Reforça o argumento sobre supor equivocado configurá-lo como direito trabalhista o fato de que o benefício é assegurado não só à mulher empregada, mas também às demais seguradas do sistema protetivo. No caso da segurada especial, mesmo na ausência de contribuição pessoal, garante-se o mesmo direito. Requer-se aqui somente, conforme artigo 39, parágrafo único, da Lei 8.213, de 1991, a comprovação do exercício de atividade rural, ainda que de forma descontínua, nos 12 meses imediatamente anteriores.

35. Em resumo, como indica Laís Brião Koth (op. cit.), apesar da denominação salário-maternidade, não se trata de salário, pois, durante o período de recebimento, a segurada não presta serviço e nem está à ordem do empregador. Além disso, a prestação é concedida pela previdência social e não pelo empregador. O encadeamento subjetivo apoia-se no elemento social presente na concessão, na medida em que visa garantir que a família não fique desamparada no momento em que a mãe precisa ausentar-se do trabalho para manter cuidados em tempo integral com a criança. Tanto que o valor do benefício concedido será na integralidade da remuneração recebida pela mulher.

36. Todos estes elementos, conjuntamente reunidos, colaboram, portanto, para a caracterização do salário-maternidade como benefício previdenciário.

II.3 – SOBRE A PRORROGAÇÃO DA LICENÇA-MATERNIDADE

37. A prorrogação da licença maternidade foi concebida pela Lei 11.770, de 2008, por meio da instituição do Programa Empresa Cidadã.

38. O elemento central é a prorrogação em sessenta dias da duração da licença-maternidade. Alternativamente, porém, autoriza-se a substituição do período de prorrogação pela redução de jornada de trabalho em cinquenta por cento pelo período de cento e vinte dias. O benefício é garantido, na mesma proporção, à empregada e ao empregado no processo de adoção. Permite-se também prorrogar por quinze dias a duração da licença-paternidade.

39. No caso da prorrogação da licença-maternidade, pode esta ser compartilhada entre a empregada e o empregado, desde que ambos sejam empregados de pessoa jurídica.

40. Na hipótese da empregada, garante-se o direito à remuneração integral nos mesmos moldes devidos no período de percepção do salário-maternidade pago pelo previdência social. No período de prorrogação, proíbe-se o exercício de outra atividade remunerada, deixando expresso aqui a lei que o propósito é o cuidado da criança.

41. Estabelece-se uma condição para implementação de todo o desenho, que corresponde à manifestação de vontade materializada na adesão da empresa ao programa. A contrapartida, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, corresponde ao direito de poder deduzir, do imposto de renda, o total da remuneração da empregada pago nos dias de prorrogação da licença-maternidade, vedada a dedução como despesa operacional.

42. A prestação paga à empregada no período da prorrogação da licença-maternidade tem caráter acessório em relação ao salário-maternidade. Infere-se a mesma finalidade de proteção da estrutura familiar, com afastamento das atividades laborativas. A garantia da remuneração integral está associada à proibição do exercício de outra atividade remunerada, indicando-se, conforme parte final do artigo 4º, da Lei 11.770, de 2008, que a criança deve ser mantida sob os cuidados da segurada empregada. Embora atribua-se à empresa o pagamento da prorrogação, o ônus financeiro é transferido integralmente ao Estado por ocasião da apuração do imposto de renda, em moldes semelhantes ao que acontece no salário-maternidade.

43. Originalmente, havia indicação, no parágrafo único do artigo 5º da Lei 11.770, de 2008, sobre a possibilidade, das empresas submetidas ao lucro presumido e ao Simples Nacional, aderir-se à mesma sistemática. Ocorre que o dispositivo foi vetado, porém por questões estruturais, no que toca ao formato dos tributos, e operacionais.

44. Confira-se as razões do veto:

A medida cria uma modalidade de dedução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ sem qualquer limite, alcançado, além das empresas tributadas com base no lucro real, as empresas optantes pelo lucro presumido, e as inscritas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

Para as empresas que optam pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido, a apuração

do lucro é realizada por meio da aplicação de um percentual de presunção sobre a receita bruta auferida, dependendo da natureza das atividades das empresas, as quais, geralmente, não mantêm controles contábeis precisos, segundo a Receita Federal do Brasil. Assim, o proposto no parágrafo único prejudicaria a essência do benefício garantido a essas empresas, além de dificultar a fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil.

Como o Simples Nacional engloba o pagamento de vários tributos, inclusive estaduais e municipais, mediante aplicação de uma única alíquota por faixa de receita bruta, o modelo proposto torna-se inexecutável do ponto de vista operacional. Cria-se sério complicador para segregar a parcela relativa ao imposto de renda, para dele subtrair o salário pago no período de ampliação da licença.

45. Dois foram os vetos opostos pelo Poder Executivo e mantidos, posteriormente, pelo Parlamento. O segundo refere-se ao conteúdo contido no artigo 6º, que acrescentava o item 10 à alínea “e” do § 9º do artigo 28, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, retirando, do cômputo do salário-de-contribuição, o montante recebido em função da prorrogação da licença-maternidade, na perspectiva do Programa Empresa Cidadã. Na ocasião, valia a regra que integrava o salário-maternidade ao conceito de salário-de-contribuição, e entendendo-se, então, como coincidente a natureza jurídica das duas parcelas, necessitavam submeter ao mesmo tratamento normativo.

46. Indica-se, nessa medida, as razões do veto:

A alínea ‘e’ do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, enumera, de forma exhaustiva, as importâncias que não integram o salário-de-contribuição, que é a base de cálculo para a contribuição previdenciária. Ao incluir valores recebidos a título de prorrogação da licença-maternidade neste rol, o art. 6º do Projeto de Lei concede isenção tanto da contribuição previdenciária referente à cota da empresa quanto à contribuição previdenciária devida pela segurada.

Note-se que, no referido dispositivo a alínea ‘a’ dispõe que não integram o salário-de-contribuição os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o benefício relativo ao salário-maternidade. Significa dizer que o valor relativo a este benefício integra o salário-de-contribuição, ou seja, é base de cálculo para a contribuição previdenciária.

Dessa forma, se nos 120 dias de licença gestante, quando é devido à segurada o salário-maternidade, há a incidência de contribuição previdenciária, seria contraditório a não incidência dessa contribuição sobre os valores referentes à prorrogação da licença, que tem as mesmas características do salário-maternidade devido nos primeiros 120 dias de licença.

47. Sobre o projeto que se converteu na Lei 11.770, de 2008, Ivana Bittencourt Lima (Prorrogação da licença maternidade: razões legislativas. Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas, nº 9, 2010, pp. 4852) aponta os aspectos que foram abordados durante a tramitação da proposta. O discurso reforça a coincidência de propósitos, pavimentando a adesão das características da prorrogação contemplada no Programa Empresa Cidadã ao salário-maternidade.

48. Transcreva-se:

2.1. Comissão de seguridade social e família

[...]

Mais adiante, a comissão fundamenta as razões do objetivo legislativo; vejamos:

De acordo com a Sociedade Brasileira de Pediatria, idealizadora do projeto, *são nos primeiros*

seis meses a partir do nascimento que se pode estimular fatores determinantes no desenvolvimento físico, emocional e intelectual da criança (grifo nosso).

Neste sentido vem a indicação do Ministério da Saúde de que o recém-nascido deve *alimentar-se exclusivamente de leite materno até os seis meses de vida*. Tal recomendação tem amparo em descobertas mais recentes da neurologia, revelando que *o cérebro cresce de forma mais intensa nos três últimos meses de gestação e nos seis seguintes (grifo nosso)*.

Os argumentos, que são alicerçados em conhecimentos científicos, advêm dos estudos desenvolvidos na medicina humana, onde tem-se constatada a importância do acompanhamento e aleitamento materno nos primeiros seis meses. Ademais, quanto ao aleitamento materno, a Comissão enfatizou que:

Além da questão nutricional, há também *outras necessidades do recém-nascido, que merecem especial atenção neste primeiro semestre da vida, como vínculo afetivo, segurança, saúde, vacinação, etc.*, as quais poderão ser supridas de forma adequada com a presença materna (grifo nosso).

Assim sendo, a presença constante da genitora nos seis primeiros meses de vida, constitui elemento fundamental e indispensável para o desenvolvimento completo da criança. Em face desta importância, posteriormente, a Comissão reitera o valor do aleitamento materno para o melhor desenvolvimento físico e psicológico da criança, conforme a seguir transcrito.

[...] Sabemos que uma criança que é amamentada no seio materno desde de seu *nascimento e por um período prolongado tem um desenvolvimento muito melhor, tanto física como psicologicamente*, evitando inclusive diversas doenças, que a médio prazo poderiam até afastar a mãe do trabalho (grifo nosso).

Neste momento, a Comissão evidencia outra razão científica para o incentivo do aleitamento materno, qual seja: contribuir como fator preventivo de diversas doenças. Ciente dessa importância, o Ministério da Saúde tem investido em propagandas de conscientização e estímulo à amamentação.

[...]

2.2 Comissão de trabalho, de administração e serviço público

A Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público, por sua vez, realçou a importância do acompanhamento materno nos primeiros meses de vida, pontuando que:

[...]

Além disso, a análise dessa Comissão coteja importantes informações de dados colhidos da Sociedade Brasileira de Pediatria, que merecem ser transcritos:

[...]

Esse cuidado dispensado às crianças até seis meses pode significar novas gerações de brasileiros mais bem formados, mais bem alimentados e preparados para a vida (grifo nosso).

Deste modo, quando o Estado propicia à criança nos primeiros meses de vida amamentação e companhia materna, assegura a perspectiva de formação de cidadãos mais saudáveis, minimizando a demanda ao sistema único de saúde, bem como, profissionais mais motivadas e valorizadas no seu ambiente de trabalho, como agentes de transformação de suas histórias de vida, sendo seres participantes da ação que gera o seu crescimento e do seu filho.

49. Como fundamento primário da prorrogação da licença-maternidade, portanto, está a compreensão sobre a necessidade de amamentação até o sexto mês de vida da criança. Abordam Juliana Tomiko Ribeiro Aizawa e Heloisa Maria de Azevedo (Maternidade e a evasão laboral: alguns aspectos da licença maternidade, salário maternidade e auxílio creche. Perspectivas em Diálogo, v. 09, n. 19, p. 21-43, jan./abr. 2022) o impacto extraordinário da amamentação. Além de proteger a saúde do bebê, o leite materno

contribui com o orçamento familiar e público, no aspecto da economia no acesso e fornecimento relacionados à segurança alimentar. No caso do Estado, tem-se, ainda, o influxo positivo sobre o sistema público de saúde.

II-4 – IMPACTOS TRIBUTÁRIOS QUANTO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR

50. A contribuição previdenciária do empregador encontra suporte no artigo 195, inciso I, alínea “a”. Originalmente, o conteúdo englobava somente o termo folha de salário. Pela Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998, expandiu-se para incorporar os demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que preste serviço à empresa, mesmo sem vínculo empregatício.

51. Transpondo a materialidade para o plano legal, estabelece o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que o tributo incide sobre a totalidade 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.**

52. Pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, observa-se que a corte nega-se normalmente a promover um exame individualizado, envolvendo a natureza isolada de certas parcelas, compreendendo como matéria infraconstitucional. A análise limita-se às fronteiras estabelecidas pela própria Constituição Federal, a partir das normas com influência sobre o desenho, com a finalidade de revelar os contornos.

53. O primeiro julgamento relevante sobre o tema foi no RE 166.772, julgado em 12.05.1994, DJ de 16.12.1994, envolvendo a materialidade da contribuição previdenciária na redação primitiva, que alcançava a folha de salário. O termo foi delimitado, porém no sentido de excluir da sua abrangência as remunerações pagas a pessoas sem vínculo empregatício.

54. Deixou o relator, Ministro Marco Aurélio, consignado no seu voto:

[...] De início, lanço a crença na premissa de que o conteúdo político de uma Constituição não pode levar quer ao desprezo no sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios. [...] Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos.

55. Em outro momento, no RE 565.160, julgado em 29.03.2017, DJ de 23.08.2017, relator Ministro Marco Aurélio, o julgamento foi sobre os ganhos habituais do empregado, cujo conteúdo está contido no artigo 201, § 11º, da Constituição Federal, na forma de determinação de que estas parcelas integram o salário para efeito de cálculo da contribuição e repercussão sobre os benefícios previdenciários. Compreendeu-se que por estarem expressos no texto constitucional, inserem-se no conceito de folha de salários.

56. Confira-se o voto do Ministro Luiz Fux:

Assim, para fins de interpretação do conceito “folha de salários”, é preciso levar em consideração não só a redação do art. 195, I, da Constituição Federal, como também as demais disposições referentes ao regime geral de previdência social contidas no texto constitucional.

Sob essa ótica, faz-se necessário atentar para o que determina o § 11, do art. 201, da Constituição, verbis:

[...]

Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e § 11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

[....]

O alcance restritivo conferido à expressão “folha de salários” do artigo 195, inciso I, da Constituição pelo Plenário da Corte no julgamento do RE no 166.772 (Rel. Min. Marco Aurélio, sessão de 12/05/1994, DJ de 16/12/1994), no sentido de excluir os valores recebidos por trabalhadores avulsos, autônomos, sócios-gerentes, sócios-cotistas ou administradores analisou a questão sob a ótica das relações abrangidas como fonte de custeio da Seguridade Social. Diante disso, concluiu que apenas as parcelas pagas em decorrência de relação de emprego poderiam ser alcançadas pela incidência da contribuição previdenciária, sem avançar, contudo, no alcance que se poderia dar à expressão em relação ao conteúdo das parcelas abrangidas.

É dizer, no julgamento do RE o 166.772, o STF se manifestou somente acerca da sujeição passiva da contribuição previdenciária a cargo do empregador e não sobre o alcance da base de cálculo da referida exação.

[...]

Destaque-se, por fim, que descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui *status* constitucional, conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de “folha de salários”.

57. O Ministro Edson Fachin destaca que no âmbito da contribuição previdenciária cabem duas discussões. Pode-se conduzi-la pela lógica dos conceitos de salário e remuneração ou enveredar pela diferenciação entre parcelas de índole remuneratória e indenizatória. Essa segunda parte o Supremo Tribunal Federal normalmente recusa-se a apreciar, relegando a análise para o plano infraconstitucional. Sobre a primeira, alerta o Ministro Alexandre de Moraes que a diferenciação entre os conceitos de salário e remuneração, apesar de útil para a compreensão de temas próprios do Direito do Trabalho, não se mostra decisiva para a delimitação do alcance do art. 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal. **Em função da previsão do artigo 201, § 11, esclarece o magistrado que, para fins previdenciários, a Constituição Federal adotou a expressão folha de salários como o conjunto de verbas remuneratórias de natureza retributiva ao trabalho realizado, incluindo gorjetas, comissões, gratificações, horas-extras, décimo-terceiro salário, adicionais, entre outras parcelas cuja natureza retributiva ao trabalho habitual prestado é patente. Arremate-se aqui com o voto do Ministro Roberto Barroso, no qual afirma que o tributo incide tão somente sobre as verbas oriundas diretamente da relação de trabalho e em virtude da atividade laboral**

desenvolvida pelo trabalhador.

58. Outra norma constitucional tem servido de substrato para delimitação da materialidade da contribuição previdenciária, como assentado no RE 1.048.172, julgado em 06.10.2017, DJ de 27.10.2017. Envolve a aplicação do artigo 7º, da Constituição Federal, com regramento sobre os direitos dos trabalhadores. A orientação foi de que um terço de férias gozadas, horas extras, adicionais de insalubridade, periculosidade e adicional noturno constituem verbas pagas pelo empregador, cuja natureza remuneratória é assentada pelo própria Constituição Federal, prescindindo da análise de legislação infraconstitucional.

59. Conforme voto do relator, Ministro Dias Toffoli:

Verifico que a discussão a respeito da incidência da contribuição **previdenciária patronal** sobre a remuneração das **férias usufruídas** e sobre o respectivo **terço constitucional** prescinde da análise prévia da natureza jurídica da verba à luz da legislação infraconstitucional.

Com efeito, é constitucional a discussão acerca da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas referidas no art. 7º, XVII, ainda que exista controvérsia acerca da natureza jurídica delas. [...]

A Carta Federal não remete o intérprete à legislação infraconstitucional para que ele investigue qual é a natureza jurídica dos valores pagos ao trabalhador em razão do gozo de férias anuais - se indenizatória ou se remuneratória -, as quais incluem um terço do salário normal a mais. Na verdade, o próprio texto constitucional já anuncia que tais valores têm caráter **remuneratório**.

Do mesmo modo, a Constituição Federal consignou o caráter remuneratório das verbas referentes a **hora extra, adicionais de insalubridade, periculosidade e trabalho noturno**.

60. Por fim, tem-se o julgamento do RE 576.967, DJ de 05.08.2020, DJ de 21.10.2020, apreciando o Tema 72 da repercussão geral. Ali declarou-se a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade. O fundamento foi que constitui prestação previdenciária paga pela previdência social à segurada durante os cento e vinte dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade. O salário-maternidade configura, portanto, verdadeiro benefício previdenciário. Não se tratando de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, não se amolda ao conceito de folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título à pessoa física que preste serviço à empresa, mesmo sem vínculo empregatício.

61. Do voto do relator, Ministro Roberto Barroso destaca-se os seguintes elementos:

28. [...] antes de 1988, havia uma discussão em relação à natureza previdenciária da verba, uma vez que, em uma acepção estrita do seguro social, o salário-maternidade não teria natureza previdenciária, por não estar ligado, necessariamente, à cobertura de incapacidade laboral. No entanto, em uma visão mais abrangente das necessidades sociais cobertas, como os encargos familiares, a prestação tem sido considerada pela doutrina de nítido caráter previdenciário.

[...]

31. Além de claramente descrito na legislação previdenciária, o caráter previdenciário do salário-maternidade foi confirmado por esta Corte, no julgamento da ADI 1946, de relatoria do Min. Sydney Sanches [14]. A Corte atribuiu interpretação conforme a Constituição ao art.

14 da Emenda Constitucional no 20, de 15.12.1998 [15], para excluir o salário- maternidade do teto, à época, dos benefícios previdenciários do RGPS.

[...]

33. Para confirmar a natureza jurídica de benefício previdenciário, destaco que a segurada desempregada, que mantenha vínculo com a Previdência, também possui direito ao recebimento do benefício, nos termos dos arts. 15, 71-B, III, e 73, da Lei no 8.213/91. [16] Além disso, as contribuintes facultativas e em período de graça também fazem jus ao salário- maternidade.

[...]

37. Como já expus, o Plenário desta Corte finalizou o julgamento do RE 565.160 (tema 20 da sistemática da repercussão geral). Naquele recurso, foi definido o alcance da expressão folha de salários, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações. [...] Ao proferir meu voto, consignei o seguinte: “(...) *a contribuição deve incidir tão somente sobre as verbas oriundas diretamente da relação de trabalho e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador, pagas com habitualidade pelo empregador*” [...]

62. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal converge, portanto, para confirmar a alocação do salário- maternidade fora da materialidade da contribuição previdenciária. Não se trata de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho. Reveste a natureza de benefício previdenciário, suportado pelo Estado, como forma de amparar a contingência biossocial vinculada à proteção à maternidade.

63. Este mesmo conjunto de paradigmas suporta a ideia no sentido de que a contribuição previdenciária do empregador, não só não pode incidir sobre o salário- maternidade, como também sobre a prorrogação, em função de não se tratar, também aqui, de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão pelo contrato de trabalho, em tudo semelhante nos pontos nucleares.

64. Reforça esta lógica a disciplina tributária relacionada à matéria. Nos termos do artigo 5º, da Lei 11.770, de 2008, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido o total da remuneração integral da empregada nos dias de prorrogação da licença- maternidade, vedada a dedução como despesa operacional.

65. A norma, ao proibir que essa parcela seja considerada no cômputo da despesa operacional, tem como consequência evidenciar a natureza não trabalhista da verba.

66. No plano legal, opera como substrato a Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964. Pelo artigo 43, indica-se que o lucro operacional forma-se pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas pela lei. De acordo com o artigo 47, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e a manutenção da respectiva fonte produtora. O § 2º esclarece que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

67. O desenho está espelhado no Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018, que incorpora o Regulamento do Imposto de Renda. Nele consta o reforço, no artigo 311, § 3º, de que o regime das despesas operacionais aplica-se às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.

68. O aspecto legal das despesas operacionais foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça, na perspectiva do creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS, para efeito de comparar a disciplina com o conceito de insumo. Foi no REsp 1.221.170, relator Ministro Napoleão Nunes Marques, julgado em 22.02.2018, DJ de 24.04.2018. Na ocasião, estabeleceu-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

69. O confronto entre as duas realidades está presente no voto da Ministra Assusete Magalhães:

Consoante demonstrado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/Cofins, não se identifica com o conceito adotado na legislação do IPI, visto que excessivamente restritivo (conforme excertos do voto-vogal reproduzidos acima), assim como não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais", utilizados na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), porquanto demasiadamente elasticados.

O Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, em seu voto-vogal, bem explica a impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IRPJ, na busca do conceito de "insumos", para efeito de cobrança não cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS:
[...]

De outro ângulo, a **utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de 'insumos' ao equipará-lo ao conceito contábil de 'custos e despesas operacionais' que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

[...]

Com efeito, o conceito de 'insumos' não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos 'Custos de mercadorias ou serviços' e 'Despesa Operacional'. Sob o signo 'Despesas Operacionais' se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de 'insumos'. Veja-se (in, José Carlos Marion. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

[...]

A exclusão do 'Custo das mercadorias ou serviços' e das 'Despesas Operacionais' da base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados 'insumos', acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

70. Embora mais elástico, percebe-se que na essência da despesa operacional localiza-se a necessidade de que o gasto contribua para o desenvolvimento da empresa, como os salários pagos a trabalhadores ou as remunerações devidas aos prestadores de serviços. Na medida em que a lei proíbe que os recolhimentos

feitos à empregada, no período de prorrogação da licença-maternidade, sejam computados como despesa operacional, entende-se que o pressuposto não se caracteriza, permitindo concluir que se trata de despesa não indispensável à atividade da pessoa jurídica.

71. Pontua-se que no Supremo Tribunal Federal não houve consenso sobre a natureza jurídica do salário-maternidade. O confronto materializou-se sobre entender, de um lado, como verba trabalhista e, pelo outro, como verba fora do escopo do Direito do Trabalho. Acabou prevalecendo a orientação de que se trata de parcela com a segunda característica. Encampando a tese trabalhista, esteve o Ministro Alexandre de Moraes. Para o magistrado, a opção do legislador infraconstitucional, em transferir para a previdência social o ônus referente ao pagamento dos salários durante o período da licença-maternidade, foi feita no sentido de incentivar a proteção da mulher no mercado de trabalho, sem, contudo, descaracterizar a qualificação jurídica trabalhista.

72. Interessa trazer essa análise na medida em que para quem atribui ao salário-maternidade a natureza trabalhista, o mesmo entendimento irá aplicar-se, por arrastamento, para a prorrogação da licença-maternidade, dado que são coincidentes os fundamentos. O argumento, porém, foi derrotado no Supremo Tribunal Federal. O salário-maternidade foi confirmado como fora do alcance da relação trabalhista, não correspondendo a uma contraprestação remunerada a qualquer trabalho prestado, e assim deve ser em relação à prorrogação.

73. Na hipótese de substituição da prorrogação da licença-maternidade pela redução da jornada de trabalho, como há o retorno da mulher à atividade laboral, ainda que em condições especiais, entende-se remota a possibilidade de entender a remuneração correspondente como também compreendendo benefício público, desprovido dos critérios próprios da relação trabalhista. Observe-se, a respeito, que a legislação confere à empresa o direito de compensação sobre o imposto de renda devido somente da despesa paga em relação à prorrogação. Conforme artigo 5º, da Lei 11.770, de 2008, na situação da diminuição das horas trabalhadas, o ônus permanece com o empregador.

II.5 – REFLEXO DA EVENTUAL MANUTENÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O EMPREGO DA MULHER

74. Não se pode concluir a análise sem antes abordar a tributação sob a perspectiva de gênero.

75. Compreende-se, a respeito, que a manutenção da cobrança sobre a prorrogação do salário-maternidade reforça a discriminação que recai sobre a mulher no espaço de trabalho, nos termos do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

76. Tem-se, no acórdão que julgou o Tema 72 de repercussão geral, o registro de que a discriminação viola os princípios da igualdade de direitos e do respeito da dignidade humana, dificulta a participação da mulher na vida política, social e econômica do país, nas mesmas condições que o homem, além de obstar o pleno desenvolvimento das potencialidades da mulher.

77. A desigualdade de gênero no mercado de trabalho envolve menor taxa de participação, maior taxa de desocupação, vínculos trabalhistas mais precários, jornadas reduzidas, trabalhos de baixa produtividade, e presença menos frequente em cargos de direção e menores rendimentos. O preconceito sobre a mulher estende-se também para a maternidade.

78. Como esclarece Juliana Tomiko Ribeiro Aizawa e Heloisa Maria de Azevedo (op. cit.):

Ficar longe do mercado de trabalho, de acordo com Beltrame e Donelli (2017), mesmo que por curto prazo pode afetar e trazer tensões para a vida da mulher. Por isso muitas mulheres adiam a maternidade, ou deixam de lado o direito de ser mãe, principalmente aquelas que priorizam suas carreiras profissionais, por receio de perderem seus cargos ou postos quando se ausentarem na licença maternidade.

Muitas mulheres ao ficarem afastadas do ambiente de trabalho remunerado, devido a licença maternidade, perdem a chance de serem promovidas, mudar para a gerência ou receber um aumento salarial após o término da licença. Elas também correm maior risco de serem demitidas ou rebaixadas de cargo após a licença maternidade (BELTRAME; DONELLI, 2012).

79. Nesse cenário, a licença-maternidade, apesar de ter surgido como uma medida afirmativa para a proteção das mulheres e resguardo de seus filhos, da forma que se estrutura, pode acabar por reforçar a desigualdade de gênero. Assim pronuncia-se Flávia Calmon Rangel Teixeira (Licença maternidade: um paradoxo normativo. 2017. Disponível em: <https://ibdfam.org.br/artigos/1226/Licença+maternidade:++um+paradoxo+normativo>. Acesso em: 10 mar. 2023).

80. Um passo viável no enfrentamento dessa questão pode ser direcionado no sentido de concepção da licença parental, permitindo que o afastamento em razão do nascimento do filho possa ser compartilhado com o pai. Como destacado no RE 576.967, pelo relator Ministro Roberto Barroso, o papel de cuidadora atribuído à mulher na sociedade é um fato e não se discute que ele precisa ser revisto com medidas, inclusive políticas públicas, que incentivem a participação do pai na criação dos filhos.

81. O Brasil é parte da Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, internalizada pelo Decreto 4.377, de 13 de setembro de 2002. Conforme artigo 2º, os Estados Partes comprometem-se a adotar as medidas adequadas, que proíbam toda discriminação contra a mulher. Nos termos do artigo 5º, por outro lado, os países comprometem-se a garantir que a educação familiar inclua uma compreensão adequada da maternidade como função social e o reconhecimento da responsabilidade comum de homens e mulheres no que diz respeito à educação e ao desenvolvimento dos filhos, entendendo-se que o interesse dos filhos deve constituir a ponderação principal em todos os casos.

82. No plano internacional, ainda não ratificada pelo país, porém já encaminhada pelo Governo ao Congresso Nacional para aprovação, tem-se também a Convenção OIT 156, sobre a Igualdade de Oportunidades e de Tratamento para Homens e Mulheres Trabalhadores: Trabalhadores com Encargos de Família. Nela, de forma a promover uma efetiva igualdade de oportunidade e de tratamento para homens e mulheres trabalhadores, há o compromisso formulado pelos Estados Partes no sentido de concepção de políticas que permitam às pessoas com encargos de família o direito de exercê-los, sem estarem sujeitas à discriminação.

83. Consta da mensagem de encaminhamento ao Parlamento:

7. As mulheres com responsabilidades familiares enfrentam dificuldades adicionais para compatibilizar trabalho, família e vida pessoal, visto que continuam sendo as principais responsáveis pelo trabalho doméstico, incluindo as atividades do cuidado e assistência aos membros da família.

8. Saliento o impacto que a pandemia teve sobre a participação feminina na força de trabalho, o que está relacionado a características estruturais do mercado de trabalho brasileiro e às características específicas da crise decorrente da pandemia. Os setores com maior participação de mulheres foram mais afetados pelo fechamento de postos de trabalho.

O fechamento de escolas e creches aumentou a carga de tarefas domésticas e de cuidado das mulheres. Também é digno de nota o protagonismo feminino na luta contra a COVID-19, uma vez que as mulheres são a maioria dos trabalhadores em áreas como o lar e o cuidado com a saúde.

9. Os padrões de discriminação de gênero constituem um fator restritivo para o acesso ao mercado de trabalho, que se verifica no tipo de inserção na vida profissional, rendimento, ascensão e trajetória profissional e participação política.

[...]

11. O equilíbrio entre trabalho, família e vida pessoal não é apenas uma questão de gênero, nem relacionada apenas ao foro íntimo e familiar, mas deve ser tratado como política pública, assim como deve ser alvo de iniciativas e estratégias das empresas e das organizações de trabalhadores e empregadores.

84. Ainda nos termos do artigo 226, § 5º, da Constituição Federal, os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher, estipulando o § 8º que compete ao Estado assegurar proteção à família na pessoa de cada um dos que a integram. No plano constitucional, há por fim o artigo 229, pelo qual os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores.

85. Bruna Bonow Jansen (A equiparação das licenças-maternidade e paternidade como meio de promoção da igualdade de gêneros. 2021. Monografia. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul) esclarece que a família contemporânea tem o afeto como elemento central e essencial e, como objetivos principais, a busca pela felicidade e o desenvolvimento pleno da personalidade e individualidade de cada membro. O respeito à autonomia dos indivíduos e a igualdade entre os membros da unidade familiar também são características da nova estrutura. Ana Cláudia Sant'helena Melo (Análise sobre a possibilidade de aplicação do direito à licença, ao salário-maternidade e à garantia de emprego aos envolvidos na prática de gestação substitutiva. 2021. Monografia. Universidade do Sul de Santa Catarina) fala no princípio da afetividade e da convivência familiar, composto pela junção de princípios constitucionais, como a dignidade da pessoa humana, solidariedade e igualdade entre cônjuges e companheiros.

86. Indica-se a existência de, pelo menos, duas propostas no Congresso Nacional.

87. Há o Projeto de Lei 139, de 2022, de iniciativa do Senador Randolfe Rodrigues, cujo conteúdo dispõe sobre a ampliação da licença-maternidade e da licença-paternidade e sobre o direito de opção dos pais e mães à livre distribuição, entre si, do tempo das referidas licenças. Pelo artigo 2º, fica garantido ao casal o direito à licença-parental de tempo equivalente a duzentos e quarenta dias, sendo assegurada a sua distribuição, entre o casal, da forma como desejar. Porém, a licença-maternidade nunca pode ter prazo inferior a cento e oitenta dias, e a licença-paternidade, prazo inferior a vinte dias.

88. Tem-se também a Proposta de Emenda à Constituição 176, de 2019, formulada por cerca de vinte e sete senadoras e senadores. Altera-se o artigo 10, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de modo a permitir que a licença-paternidade possa submeter-se às mesmas condições da licença-maternidade, observado o período mínimo de cinco dias, na hipótese de ser usufruído em conjunto pelo pai e pela mãe, em períodos alternados, na forma, por eles, decidida. De acordo com a justificativa, a proposta objetiva ampliar o debate sobre o tema e possibilitar uma legislação mais adequada às reais necessidades dos pais, das suas famílias, e também das próprias empresas, que poderão, em algum momento, contar com o retorno antecipado de sua empregada se for opção do casal a fruição compartilhada da licença-maternidade. Quebra-se o paradigma da tradicional divisão do trabalho reprodutivo, que concebe a mulher como cuidadora e o homem como provedor, favorecendo o aumento de convivência do pai com a criança e incremento da responsabilidade quanto aos cuidados. No espectro

trabalhista, a licença-maternidade deixa de ser uma desvantagem na hora da contratação da mulher, pois passa a ser um benefício para todos os trabalhadores.

89. Na União Europeia, vigora a Diretiva (UE) 2019/1158 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho de 2019. Garante-se a cada trabalhador um direito individual correspondente a uma licença parental de quatro meses. Permite-se a flexibilidade no compartilhamento, porém condicionada a que pelo menos dois meses não possam ser transferidos.

90. Os considerandos da diretiva são valiosos na identificação dos fundamentos subjacentes à adoção da política pública:

(6) As políticas de conciliação entre a vida profissional e a vida familiar deverão contribuir para a concretização da igualdade entre mulheres e homens, promover a participação das mulheres no mercado de trabalho, a partilha equitativa das responsabilidades de prestação de cuidados entre mulheres e homens e reduzir as disparidades de rendimentos e de remunerações entre homens e mulheres. [...]

[...] A falta de licença de paternidade e de licença parental remuneradas em muitos Estados-Membros contribui para a sua reduzida utilização por parte dos pais. O desequilíbrio na concepção das políticas para a conciliação entre a vida profissional e a vida familiar de mulheres e de homens reforça os estereótipos e as disparidades de género em relação ao trabalho e às responsabilidades familiares. As políticas em matéria de igualdade de tratamento deverão ter como objetivo a abordagem da questão dos estereótipos nas profissões e funções, tanto masculinas como femininas, e os parceiros sociais são incentivados a desempenhar o seu papel fundamental de informar os trabalhadores e os empregadores e reforçar a sua sensibilização para o combate à discriminação. Além disso, a utilização pelos pais, dos mecanismos de conciliação entre a vida profissional e a vida familiar, como as licenças ou os regimes de trabalho flexíveis, revelou ter um impacto positivo porquanto reduz o volume relativo de trabalho familiar não remunerado assumido pelas mulheres, ficando estas com mais tempo para uma atividade profissional remunerada.

[...]

O objetivo de garantir que cada progenitor possa usufruir de, pelo menos, dois meses de licença parental em regime de exclusividade, sem possibilidade de transferência para o outro, é incentivar os pais a gozarem do seu direito a essa licença. Além disso, tal promove e facilita a reintegração das mães no mercado de trabalho após terem beneficiado de um período de licença de maternidade e de licença parental.

91. Mariana Mazzini Marcondes e Regina Stela Corrêa Vieira (Perspectiva de gênero nas licenças por nascimento; uma análise do Brasil, da Argentina e do Uruguai durante governos de esquerda. RIL Brasília, a. 57, n. 228, p. 11-36, out./dez. 2020) também elaboram o argumento no sentido de que a licença parental pode contribuir para a corresponsabilização masculina, promovendo uma cultura de compartilhamento de cuidados.

92. Na hipótese de manutenção da cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a prorrogação da licença-maternidade, antevê-se que, na perspectiva do empregador, pode constituir em desestímulo em adesão ao programa, dada a dimensão de encargo financeiro, com repercussão sobre a contratação da mulher.

III – CONCLUSÃO

93. Em função das características da prorrogação da licença-maternidade, que acompanham os elementos do salário-maternidade, não configurando contraprestação a trabalho, conclui-se que a parcela não se insere no âmbito de incidência da contribuição previdenciária do empregador. Na perspectiva constitucional, com suporte na jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do RE, assim como o salário-maternidade, a materialidade do tributo, posicionada no artigo 195, alínea “a”, da Constituição Federal, não permite que se atraia, para dentro dos seus contornos, as verbas recebidas pela trabalhadora em função da prorrogação. O mesmo entendimento não se aplica na hipótese de substituição da prorrogação pela redução da jornada de trabalho. Como há o retorno da mulher à atividade laboral, ainda que em condições especiais, entende-se remota a possibilidade de entender a remuneração correspondente como desprovida dos critérios próprios da relação trabalhista.

94. Dada a relevância do tema, que extrapola os aspectos meramente tributários, mas que com eles comunica-se, entende-se pertinente avançar para propor ao Governo Federal o incentivo na adoção de políticas públicas direcionadas à revisão do ordenamento nacional, no sentido de efetivamente ampliar-se a licença-maternidade para seis meses, retirando a condição de aquiescência do empregador, ao mesmo tempo em que estendendo o desenho revisitado para as demais seguradas.

95. Dentro do contexto, propõe-se também ao Governo Federal o incentivo na adoção de políticas públicas direcionadas à revisão do ordenamento nacional, com a adoção da licença parental, para todas os formatos de família, estabelecendo períodos mínimos para cada um dos genitores, de modo que possam compartilhar o tempo no cuidado da criança e estimulando a erradicação das formas de discriminação das mulheres no mercado de trabalho.

À consideração.

ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com excelente Parecer SEI n. 468/2023/ME de autoria do Procurador da Fazenda Alexey Fabiani Vieira Maia, cuja dedicação e aprofundamento nas manifestações são dignas de registro.
2. Submeto à apreciação superior.

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI n. 468/2023/ME
2. Encaminhe-se ao Gabinete da Sra. Procuradora-geral da Fazenda Nacional, para ciência, em face do Despacho numerado 4 (31891370). após o que sugere-se seja dada ciência à Coordenação-Geral de Representação Judicial da PGFN e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

Indexação: Consulta 8.2.2.1 Contribuições ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS.



Documento assinado eletronicamente por **Alexey Fabiani Vieira Maia, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 19/04/2023, às 11:02, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 19/04/2023, às 11:12, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 19/04/2023, às 12:37, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **32861335** e o código CRC **3B5E7C21**.