

## BREVES REFLEXÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA MULHER NO ÂMBITO DO CUSTEIO PREVIDENCIÁRIO

Por Raphael Silva

A norma constitucional evoluiu de maneira a viabilizar que a mulher pudesse conquistar o seu espaço no mercado de trabalho. Tal proteção mantida pelo direito positivo possibilitou, em uma análise preliminar, a elevação dos índices de participação da mulher no mundo laboral, com os mesmos direitos (ao menos, formalmente) dos homens.

As trabalhadoras que contribuem para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) têm direito ao salário-maternidade nos dias em que ficam afastadas do emprego por causa do parto, do aborto não-criminoso, adoção ou da guarda judicial para adoção<sup>1</sup>.

Com efeito, as empregadas que são mães adotivas, as seguradas contribuintes individuais, facultativas e empregadas domésticas têm que solicitar o benefício diretamente no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). O pagamento do salário-maternidade das gestantes empregadas, a partir de 2003<sup>2</sup>, passou a ser feito diretamente pelas empresas, com posterior ressarcimento pela Previdência Social.

O legislador constituinte previu a contribuição previdenciária sobre a folha salarial. A sua incidência se dá sobre o valor da folha de salários, que reflete sobre os ganhos habituais ou não dos empregados e sobre os valores pagos a outras pessoas físicas que, embora não tenham vínculo empregatício com o contribuinte, a ele prestam serviço de forma contínua ou eventual<sup>3</sup>.

É notório que o sistema tributário brasileiro precisa sofrer profunda reforma, que é necessária para o incremento e a sustentabilidade do crescimento econômico do país. Apesar disso, as conhecidas dificuldades políticas e as divergências entre os entes federativos emperram a aprovação da reforma tributária que tramita há anos no Congresso Nacional. Entre os problemas que são apontados destacam-se a concentração da carga no consumo, a complexidade legislativa e procedimental, a má distribuição do ônus fiscal e a excessiva tributação da folha de pagamento das empresas.

---

<sup>1</sup> O salário-maternidade é devido a partir do oitavo mês de gestação (comprovada por atestado médico), da data do parto (comprovado pela certidão de nascimento) ou da adoção (comprovada por documento de adoção). Em casos comprovados por atestado médico, o período de repouso poderá ser prorrogado por duas semanas antes do parto e ao final dos 120 dias de licença.

<sup>2</sup> BRASIL. **Lei nº 10.710, de 5 de agosto de 2003**. Altera a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, para restabelecer o pagamento, pela empresa, do salário-maternidade devido à segurada empregada gestante. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.710.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.710.htm)>. Acesso em: 20.04.2022.

<sup>3</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 169.

Estimulada pelo crescente reconhecimento por parte dos contribuintes quanto à necessidade de planejamento no que se refere à tributação sobre a folha de salários, as contribuições previdenciárias, na condição de espécie tributária do sistema constitucional pátrio, se apresentam na atualidade como um verdadeiro e relevante custo para qualquer empresário ou indivíduo.

Um importante avanço na interpretação da tributação sobre a folha de salários se deu recentemente. Há muito os contribuintes aguardavam o Supremo Tribunal Federal (STF), na condição de guardião da Constituição, decidir sobre a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade.

Como sabido, o Plenário do STF já decidiu sobre a (in)constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade sob a sistemática de repercussão geral (Tema 72 – RE 576.967/PR, Rel. Min. Roberto Barroso).

O salário-maternidade é benefício a que tem direito às empregadas (seguradas) da Impetrante, por ocasião do parto, da adoção ou da guarda judicial para fins de adoção.

Tal benefício é suportado pela Impetrante durante os prazos definidos em lei - 120 (cento e vinte) dias (salário-maternidade) - sendo invidiosa a natureza não remuneratória de tal verba, que não corresponde a uma contraprestação ao trabalho, razão pela qual também deve ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O salário-maternidade, como o próprio nome diz, tem como objetivo manter o salário da gestante, nos períodos pré e pós-parto. É um benefício devido à segurada empregada, à trabalhadora avulsa, à empregada doméstica, à contribuinte individual, à segurada facultativa e à segurada especial durante 28 (vinte e oito) dias antes e 92 (noventa e dois) dias depois do parto, totalizando os 120 (cento e vinte) dias (aproximadamente, 17 (dezessete) semanas), em obediência ao art. 7º, XVIII, da CF/88.

É importante ressaltar que a Constituição Federal, quando trata dos Direitos Sociais, garante ampla proteção à maternidade. É o que se observa da leitura do art. 6º, *in verbis*: “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. (destacou-se).

Trata-se, na verdade, de um direito fundamental assegurado à mulher, que também é resguardado pela previsão da licença maternidade contida no art. 7º, XVIII, da CF/88. E, como é cediço, a gestante, durante a licença a maternidade, recebe o pagamento de uma remuneração, que ostenta clara natureza assistencial, já que nesse período ela ficará afastada de seu emprego.

De acordo com a redação original dos arts. 71 e 72 da Lei nº 8.213/91, o salário-maternidade consistia numa renda mensal igual à remuneração integral da gestante e deveria ser paga pela empresa, para, posteriormente, ser deduzido do montante a ser recolhido a título de contribuição previdenciária.

Em novembro de 1999, foi publicada a Lei nº 9.876, que alterou o art. 71 da Lei nº 8.213/91, para transferir para o INSS a responsabilidade pelo pagamento do salário-maternidade. Independentemente dessa modificação, o INSS continuou exigindo a contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, com base nos arts. 22, §2º e 28, §§2º e 9º, da Lei nº 8.212/91.

Alterando a sistemática anteriormente adotada, a partir de 2003, o salário-maternidade devido às empregadas gestantes voltou a ser pago pelas empresas, nos termos da Lei nº 10.710/03. Segundo esta lei, os valores pagos pelas empresas a título de salário-maternidade poderão ser compensados quando do pagamento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço. Ressalte-se que a Lei nº 10.710/03 não revogou os arts. 22, §2º e 28, §§2º e 9º da Lei nº 8.212/91.

Saliente-se, no entanto, que apesar de toda esta reviravolta da legislação, é irrelevante saber se esse benefício é pago pelo empregador (com posterior ressarcimento) ou pelo próprio INSS, pois tal fato não afasta a natureza previdenciária do salário-maternidade (e, portanto, não trabalhista).

Vale dizer, não obstante o art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91 considerar que o salário-maternidade integra o salário contribuição, é fato que a referida verba possui natureza meramente assistencial e indenizatória.

Apesar de o preceito veiculado pelo dispositivo legal, certo é que a Constituição Federal, no inciso I da alínea “a” do seu art. 195, possibilita a tributação, por meio das contribuições previdenciárias, sobre os rendimentos advindos do trabalho prestado pelos empregados ou a pessoas a eles equiparados. Em outras palavras, a incidência da contribuição previdenciária está intimamente relacionada com a contraprestação do trabalho, que não é característica do salário-maternidade de modo que, conseqüentemente, deve ser excluída de sua incidência.

Em que pese a gestante ser empregada da empresa, os rendimentos auferidos durante o período de licença-maternidade não são salário, vez que não refletem contraprestação pelo trabalho prestado. Trata-se de um benefício previdenciário, com objetivo de compensar a gestante no período em que se encontra ausente de suas funções não se confundindo, portanto, com a retribuição obrigatória do empregador, definida como o pagamento pelos serviços prestados, ou seja, a “remuneração”.

Ora, na hipótese de concessão do benefício salário-maternidade, não há que se falar em prestação efetiva do serviço pela empregada segurada, na medida em que, como já mencionado, o benefício existe justamente para amparar financeiramente a empregada que ficará afastada de suas atividades laborais em função da chegada de um(a) filho(a).

Não possuindo natureza salarial, o salário-maternidade não deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, devidas pelo empregador, uma vez que o art. 195, I, da CF/88, restringia a incidência das contribuições devidas pelo empregador à folha de salários, e, em que pese a Emenda Constitucional nº 20/98 ter expandido a base de cálculo da contribuição devida pelo empregador, não foi além dos “*demais rendimentos do trabalho*”.

Salienta-se que não se pode querer validamente equiparar o recebimento de um benefício à obtenção de salário. Sendo assim, conclui-se que não há que se falar em exigência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de salário maternidade, sob pena de violação aos arts. 7º, XVIII e 195, I, “a”, da CF/88.

O salário-maternidade é um pagamento realizado no período em que a segurada se encontra afastada do trabalho para a fruição de licença maternidade, possuindo clara natureza de benefício, a cargo e ônus da Previdência Social (arts. 71 e 72 da Lei nº 8.213/91), não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Em julgamento proferido pelo Plenário Virtual do STF, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 576.967/PR (*leading case*), apreciando o tema nº 72 de repercussão geral, a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade da incidência da 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.

O julgamento foi finalizado contando com 7 (sete) votos a favor dos contribuintes e 4 (quatro) votos contra, sendo que a maioria dos ministros acompanharam o voto do Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, que dentre seus argumentos fundamentou a inconstitucionalidade da norma também como forma de reduzir a discriminação das mulheres no mercado de trabalho.

Partindo das premissas adotadas pela maioria dos Ministros da Suprema Corte, tem-se que o salário-maternidade não possui natureza ou característica remuneratória, mas sim de evidente benefício previdenciário, de modo que se impõe concluir que os empregadores não serão mais obrigados pelo Fisco ao recolhimento do INSS sobre o valor pago às funcionárias afastadas em razão da licença-maternidade.

O voto-condutor proferido pelo Ministro Barroso veiculou diversas questões históricas e sociais atinentes à matéria de fundo, e fundamentou juridicamente seu posicionamento sob aspectos de ordem formal e material.

Sob o aspecto formal, ao ser enquadrado o salário-maternidade como benefício previdenciário, não subsiste para tal verba a aplicabilidade do art. 195, I, “a”, da CF/88, haja vista que tal dispositivo dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, inclusive mediante contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física.

Como bem ressaltou o Ministro Relator, quanto ao critério da habitualidade, não há que se falar em recebimento do salário-maternidade habitualmente, uma vez que, por questões óbvias, há limitações biológicas para que a mulher engravide de forma habitual.

Embora a Lei nº 8.212/91 preveja que o salário-maternidade deve compor o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária, tal previsão não encontra amparo no texto constitucional, afinal a verba não possui caráter salarial ou remuneratório.

Por outro lado, sob o argumento de natureza material, o Ministro Relator entendeu que a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade acaba também por violar a isonomia entre homens e mulheres nas relações de trabalho e a proteção da maternidade e da família.

De acordo com o Ministro Barroso, a atividade fiscal não se concentra ou tem por escopo o simples fator de arrecadação tributária, mas também deve buscar atingir objetivos e princípios constitucionais e atender aos anseios da sociedade, especialmente no caso concreto das mulheres que enfrentam muitas dificuldades no ambiente de trabalho por diversos fatores.

Em determinado trecho do seu voto o Ministro afirmou que *“admitir a incidência da contribuição importa em permitir uma discriminação que é incompatível com texto constitucional e tratados internacionais que procuram proteger o acesso da mulher ao mercado de trabalho e ao exercício da maternidade”*.

Ao final do seu voto, o Ministro Relator consignou expressamente a seguinte tese no RE 576.967/PR, afetado por existência de repercussão geral, senão veja-se:

Diante do exposto, considerando os argumentos formal e material, dou provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu §9º, alínea a, em que se lê “ salvo o salário-maternidade” , e proponho a fixação da seguinte tese: **“É inconstitucional a incidência da**

**contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade**". (destacou-se).

Acompanharam o voto-condutor do Relator os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Celso de Mello e Luiz Fux.

Não há dúvidas de que o impacto da decisão proferida pelo STF é um avanço em matéria de proteção à maternidade (mulheres), sendo positiva também para as empresas que já arcam com elevada carga tributária.

E na medida em que o entendimento foi adotado em sede de repercussão geral pela Suprema Corte, todos os juízes de primeira instância e Tribunais devem seguir o novo posicionamento tendo em vista seu caráter processual vinculativo.

Pela análise empreendida para a elaboração do presente artigo, é possível afirmar que a tributação do salário-maternidade constitui um fator relevante de discriminação da mulher no mercado de trabalho, pois onera o empregador que possui empregada afastada em virtude da licença maternidade, o que contribui, sobremaneira, para o aumento do custo da mão de obra feminina em comparação com a masculina.

Tal sistemática de tributação sempre nos pareceu discriminatória, gerando efeitos negativos para as mulheres em idade reprodutiva, o que até então vinha reforçando a ilegítima conclusão de que as mulheres são profissionais mais onerosas dos que os homens.

Não se pode querer validamente equiparar o recebimento de uma indenização ou de benefícios sociais (como, por exemplo, o salário-maternidade) à obtenção de remuneração pelo trabalho ou serviços prestados à fonte pagadora, motivo pelo qual não há se cogitar em incidência de contribuições sobre tais verbas, eis que não compõem o salário de contribuição.

O salário-maternidade não pode ser encarado como um benefício previdenciário concedido à mulher na condição de "privilégio", mas sim de um verdadeiro direito social garantido pela proteção constitucional à maternidade.

Por razões lógicas, o salário-maternidade não pode ser considerado ganho habitual nem contraprestação pelo trabalho, de modo que a sua tributação por meio das contribuições previdenciárias viola os princípios constitucionais da isonomia entre homens e mulheres, do acesso ao mercado de trabalho e da proteção à maternidade.