



## Contribuição não incide sobre o salário-maternidade

Há muito, os estudiosos de Direito Tributário buscam falhas nas legislações editadas inescrupulosamente pelo Poder Legislativo, no sentido de sempre serem exigidos mais tributos dos contribuintes, sejam eles incidentes sobre a renda, o patrimônio, a folha de salários, o pró-labore.

Inúmeros são os questionamentos levados ao Poder Judiciário de todo o país a respeito de matérias de Direito Tributário, como por exemplo, a contribuição para o seguro de acidentes do trabalho, o salário-educação, o Sesc, o Senac, o Sebrae e muitas outras.

Nesse contexto, onde leis são editadas de todas as formas, o Poder Executivo invade a competência do Legislativo através das inúmeras Medidas Provisórias editadas diariamente, com sua sede insaciável de arrecadar, surge mais uma “nova” contribuição. Agora, incidente sobre o “salário-maternidade”.

A perplexidade é tamanha, que só resta aos contribuintes indagarem: *“seria legítima a incidência da contribuição social sobre o novo salário-maternidade? Mas, o que vem a ser o novo salário-maternidade?”*. É o que passa a ser exposto nos seguintes itens:

### 1- Histórico

Como forma de proteger o direito das seguradas empregadas, o legislador constituinte de 1988 elevou a licença-maternidade, assim como o salário-maternidade ao status constitucional, elencados no artigo 7º, XVIII, da Constituição Federal de 1988. Para dar mais enfoque a matéria, o legislador ordinário ao editar a Lei nº 8.212, de 24.07.1991, determinou que o salário-maternidade para fins tributários equipara-se ao salário de contribuição.

Com a redação original da Lei nº 8.212/91, a responsabilidade pelo pagamento do salário-maternidade era do empregador, que posteriormente compensava os valores pagos a tal título com o montante a ser recolhido das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento efetivamente devida.

Por ser enquadrado como um salário de contribuição, o salário-maternidade integrava a base-de-cálculo das contribuições sociais. Assim, todas as empresas, independentemente da sua natureza jurídica, estavam obrigadas a proceder o pagamento do salário-maternidade no período em que a gestante estava resguardada pelo benefício da licença-maternidade, ou seja, 120 dias, contando-se a partir dos 28 dias anteriores ao dia do parto.

Pelo fato de o empregador ser o responsável pelo recolhimento da contribuição previdenciária sob a alíquota de 20% incidente sobre a folha de salários, vê-se que as seguradas gestantes integravam a base de cálculo da contribuição a ser recolhida pela empresa, preenchendo assim, todos os requisitos necessários para a sua plena exigibilidade, nos termos do art. 195, I, da Carta Magna de 1988, bem como no art. 22, I c/c art. 28, I, §2º da Lei nº 8.212/91.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 9.876, de 26.11.99, as Leis nº 8.212/91 e 8.213/91, sofreram bruscas alterações, principalmente no tocante ao salário-maternidade. Como dito anteriormente, a



obrigação de pagar o salário-maternidade, para a posterior compensação, bem como os seus respectivos encargos, ficavam integralmente a cargo do empregador, o que foi completamente modificado a partir de março de 2.000 com a criação do “*Novo Salário-Maternidade*”.

As alterações introduzidas pela Lei nº 9.876/99 fizeram com que o empregador deixasse de pagar o salário-maternidade à gestante, bem como de recolher a parte descontada das seguradas empregadas, haja vista que esta obrigação passou a ser do próprio INSS. Neste ponto, cumpre salientar que, no período em que a gestante percebe o seu salário do INSS, o seu nome ainda configura na folha de salários da empresa, salientando que a título meramente ilustrativo, não devendo servir como base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária.

Outra inovação trazida pela Lei nº 9.876/99 foi a concessão do benefício do salário-maternidade para as seguradas-gestantes contribuintes individuais, sejam elas as ex-seguradas **administradoras** e **autônomas**, desde que obedecido determinado período de carência.

Assim, no intuito de tornar exigível das empresas empregadoras a contribuição previdenciária incidente sobre o salário-maternidade pago diretamente pela Previdência Social, o INSS editou a Instrução Normativa nº 20, de 18.05.2000, que obrigou as empresas a continuarem procedendo com os malgrados recolhimentos o que fere diversos princípios do ordenamento jurídico nacional.

## 2. Da evolução legislativa.

Como forma de melhor demonstrar e compreender a matéria convém dividi-la em tópicos:

### 2.1) O salário-maternidade na Constituição Federal de 1988 e a sua natureza jurídica:

Com o advento da Constituição Federal de 05.10.1988, o seu art. 7º, XVIII, previu o salário-maternidade como direito da segurada empregada gestante, sem prejuízo do seu emprego e do seu salário, com duração de cento e vinte dias. Da mesma forma, dispôs o art. 10, II, alínea “b” dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, resguardando a estabilidade no emprego à segurada-gestante e determinou que é vedada a dispensa injustificada da empregada gestante, desde a confirmação da gravidez até cinco meses após o parto.

Logo, observa-se que ao entrar de licença, a segurada empregada gestante continuava recebendo o salário-maternidade no valor do seu salário integral, bem como ter a estabilidade do seu emprego.

Quanto à natureza jurídica do salário-maternidade, não restam dúvidas que é salarial, nos termos da Lei nº 8.212/91, isto porque, quando a gestante estava de licença, recebia do empregador o salário-maternidade no valor do seu salário integral. E assim já decidiu o Colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ:

“*Ementa*

Processual Civil e Tributário – Recurso Especial – Admissibilidade – Violação à Lei Federal – Questão



de Fato – Súmula 07/STJ – Salário Maternidade – Natureza.

O salário-maternidade tem natureza salarial e integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. (...)

Restando evidenciado o direito constitucional que militava a favor das seguradas gestantes e da natureza jurídica do salário-maternidade.

## **2.2) Das introduções feitas pelas Leis nº 8.212/91 e 8.213/91, e posteriormente pela Lei nº 9.528/97:**

Em 24.07.91 foram editadas as Leis nºs 8.212 e 8.213. A primeira dispunha sobre o Plano de Custeio da Previdência Social e a outra, por sua vez, sobre os planos e benefícios da Previdência Social. Dentre as matérias instituídas pelas supracitadas Leis, encontravam-se: a obrigatoriedade do recolhimento, por parte da empresa, da contribuição social sobre a folha de pagamento mensal, bem como a determinação legal do que vem a ser salário de contribuição.

Dentre estas e outras matérias, as Leis nºs 8.212 e 8.213 dispunham sobre o salário-maternidade, nos seguintes termos:

### *Lei nº 8.212/91*

Art. 28 – Entende-se por salário-de-contribuição:

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no parágrafo 8º, e respeitados os limites dos parágrafos 3º, 4º e 5º, deste artigo;

(...)

Parágrafo 2º – O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.”

### **Lei nº 8.213/91**

“Art. 71 – O salário-maternidade é devido à segurada empregada, à trabalhadora avulsa e à empregada doméstica, durante 28 (vinte e oito dias) antes e 92 (noventa e dois) dias depois do parto, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade”.

Art. 72 – O salário-maternidade para a segurada empregada ou trabalhadora avulsa consistirá numa renda igual à sua remuneração integral e será pago pela empresa, efetivando-se a compensação quando do recolhimento das contribuições sobre a folha de salários.”



Entretanto, tais dispositivos foram algumas alterações com a edição da Lei nº 9.528, de 10.12.97, que apesar de tudo, não alteraram as essências dos referidos dispositivos. Mesmo com o advento dessa Lei, o empregador continuaria pagando o salário-maternidade, procedendo a compensação do valor pago a título de salário-maternidade ao recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, sem prejuízo algum ao art. 7º, XVIII da Constituição Federal.

### **2.3) Do salário-maternidade a partir da vigência da Emenda Constitucional nº 20:**

Com o surgimento da Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98, o art. 201, II, da Constituição Federal, passou-se a confirmar ainda mais o entendimento que vem sendo demonstrado, no sentido de que a proteção à segurada gestante é um direito constitucional das seguradas empregadas gestantes.

Ocorre que, além de confirmar o direito que milita a favor das gestantes, a mesma Emenda, em seu art. 14, trouxe uma inovação com relação aos benefícios previdenciários, dentre os quais se inclui o salário-maternidade, almejando restringir o limite máximo para a concessão de todos os benefícios previdenciários a um valor “fixado em R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais)”, reajustados de forma a preservar, em caráter permanente, seu valor real, atualizado pelos mesmos índices aplicados aos benefícios do regime geral da previdência social”.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIN 1.946-5, proposta pelo Partido Socialista Brasileiro – PSB, decidiu em sede de liminar publicada no dia 10.05.98, que o benefício do salário-maternidade não se submete ao que dispõe o art. 14 da EC nº 20/98, conforme o que se segue:

“(…) Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade, deferiu a medida cautelar para, dando interpretação conforme à Constituição ao art. 014 da Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, deixar expresso que a citada disposição não se aplica à licença maternidade a que se refere o art. 7º, inciso XVIII da Carta Magna, respondendo a Previdência Social pela integralidade do pagamento da referida licença,(…)” (Grifo Nosso)

Assim, é indiscutível o direito que milita à segurada gestante em receber integralmente o valor do salário-maternidade, projeção do seu salário, sem observar a limitação de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) imposta pelo art. 14 da Emenda Constitucional nº 20/98.

### **2.4) Da Lei nº 9.876/99 e o novo salário-maternidade:**

Ainda não satisfeito, o legislador ordinário, em 26.11.99, editou a Lei nº 9.876, que novamente alterou a Lei nº 8.213/91, dando nova redação aos arts. 11, V, 24, 25, III e 26, VI, prescrevendo que as contribuintes individuais (ex-autônomas e administradoras) passaram a ser contribuintes obrigatórios para a seguridade social.

Outra novidade trazida no bojo da Lei nº 9.876/99 foi a concessão do benefício do salário-maternidade para as contribuintes individuais, desde que obedecido determinado período de carência.



Além das alterações supra-citadas, a Lei nº 9.876/99 alterou os arts. 71, 72 e 73, inciso III, todos da Lei nº 8.213/91, com redações dadas pela Lei nº 9.528/97, no tocante ao salário-maternidade determinando que o mesmo é devido à segurada e pago diretamente pela Previdência Social no valor do seu salário integral, durante cento e vinte dias, com início no período entre vinte e oito dias antes do parto e a data da ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade, sendo pago diretamente pela Previdência Social.

Com a nova redação do art. 71, ficou determinado que o salário-maternidade passou a ser pago pelo próprio INSS, devendo ficar a cargo do mesmo, o recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas da segurada empregada gestante.

No tocante às seguradas-gestantes-contribuintes individuais, estas por sua vez estão enquadradas no art. 73, III, ou seja, devem calcular o valor do salário-maternidade com base na média aritmética dos últimos 12 salários-de-contribuição, sejam eles as últimas 12 (doze) remunerações recebidas.

Quando o salário-maternidade passou a ser pago diretamente pelo INSS, fez com que nascessem as ilegitimidades da exigência da contribuição social incidente sobre o *novo salário-maternidade*, visto que a gestante ao percebê-lo do INSS, passa a não receber nada do empregador, bem como a configurar na sua folha de salários, apenas a título ilustrativamente, deixando de se enquadrar no que determina o art. 195, I, alínea “a” da Constituição Federal de 1988.

Cumprе esclarecer que o art. 195, I, “a” da CF/88, é claro ao dispor que a hipótese de incidência da contribuição em análise é *remunerar a pessoa física que lhe presta serviços, mesmo sem vínculo empregatício, o que na verdade não ocorre no caso sub examine*, visto que quem efetivamente remunera as seguradas gestantes é a Previdência Social, como disposto no art. 71 da Lei nº 8.213/91 com redação dada pela Lei nº 9.876/99.

A partir do momento em que as seguradas gestantes empregadas, avulsas e contribuintes individuais passam a perceber o salário-maternidade do INSS, a concretização do fato gerador não ocorre. A empresa não lhes paga nada, nem tampouco, devem ou creditam estas seguradas, não se enquadrando no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, como também, não se enquadrando no art. 195, I, alínea “a” da CF/88.

Tanto é verdade, que as seguradas-gestantes passam a figurar na folha de salários a título meramente ilustrativo, que o art. 225, I, parágrafo 9º, III do Decreto nº 3.048, de 06.05.99, que regulamentou a legislação Previdenciária, determinou que a empresa é obrigada apenas a destacar as seguradas sob o gozo do benefício do salário-maternidade.

Ainda com relação ao mesmo Decreto, as seguradas gestantes apesar de figurarem na folha de pagamento da empresa, nada recebem desta, mas sim do INSS, salientando que este fato não viola o que dispõe o art. 7º, XVIII, da CF/88, bem como o art. 10, II, “b” do ADCT, pois seus empregos continuam garantidos pelo empregador, assim como os seus salários, entretanto, pagos pelo INSS.

Para comprovar ainda mais o direito das empresas de eximir-se de tal contribuição, sabe-se que o salário-maternidade por ser considerado um salário-de-contribuição, tendo a sua definição no art. 28, I, da Lei nº

8.212/91 com redação dada pela Lei nº 9.528/97, ou seja, é 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”*** e para a contribuinte individual, conforme determina o inciso III do mesmo dispositivo legal, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 é ***“a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite a que se refere o parágrafo 5º”***, o que faz com que não enquadre o empregador, pois o mesmo em nada remunera à segurada empregada, avulsa e contribuinte individual ficando esta remuneração a cargo única e exclusivamente do INSS.

## **2.5) Da exigência da contribuição previdenciária incidente sobre o salário-maternidade com base na Instrução Normativa do INSS nº 20/2000**

Com a intenção de amparar legalmente a cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre o salário-maternidade, o INSS editou a Instrução Normativa nº 20, de 18 de maio de 2000, publicada no Diário Oficial da União de 23 de maio de 2000, dispondo em seu art. 142, que ***“A empresa deverá continuar recolhendo a contribuição de 20% (vinte por cento) sobre o valor do salário-maternidade paga diretamente pelo INSS à segurada empregada, além da contribuição prevista no art. 202, do RPS, e das contribuições devidas a outras entidades durante o período referido no art. 86.”***

Ao editar a malgrado Instrução Normativa, o INSS incorreu em flagrante ofensa à Constituição Federal em seus arts. 5º, II, 22, XXIII e 150, I, os Princípios da Legalidade, da Competência Legislativa Tributária e o da Estrita Legalidade da Norma Tributária, bem como fez com que esta contribuição não encontrasse amparo constitucional no art. 195 da Carta Maior.

Tais dispositivos constitucionais asseguraram aos contribuintes a só submeter-se à exigência de tributos com prévia lei que estabelecesse (vale ressaltar que lei a que se referem tais princípios, é *lei no sentido formal*) com todo o rigor de um processo legislativo, e não como intentou o INSS, ao exigir a contribuição previdenciária incidente sobre o salário-maternidade com base em uma Instrução Normativa.

Ora, em hipótese alguma seria possível admitir a exigência da contribuição sobre o salário-maternidade com base na Instrução Normativa do INSS. Isto porque o INSS não pode e não tem competência para legislar sobre a matéria tributária, nem tampouco poderia exceder os limites da sua competência, como foi demonstrado bem como expressamente dispõe o CTN em seu art. 7º, caput, o Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária.

É de importância ímpar citar que além dos dispositivos infra-citados, o Código Tributário Nacional preceitua em seus arts. 9º e 97, I e IV, também do Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Norma Tributária, determinando, mais uma vez, que só cabe a LEI, *“stricto sensu”* legislar sobre matéria tributária, e não através de Instrução Normativa como está intentando o Poder Executivo.

Logo, a instituição de qualquer contribuição por meio de Instrução Normativa não é meio idôneo para tal



realização, conforme dispõe a Constituição Federal e o CTN, devendo tal aberração ser expurgada do ordenamento jurídico pátrio.

É cediço que Instrução Normativa, como ato normativo secundário que é, apenas deve explicitar o que a lei dispõe, e não inovar ou exceder as determinações legais, como fez ao exigir que os contribuintes continuassem a recolher a contribuição social incidente sobre o salário-maternidade.

Desta forma, logo se conclui que a contribuição em tela macula de ilegitimidade de ser exigida por ser baseada na Instrução Normativa nº 20/2.000, que por sua vez também é ilegal e inconstitucional, por não obedecer aos *Princípios da Legalidade, da Competência Tributária e o da Estrita Legalidade da Norma Tributária*, estampados nos arts. 5º, II, 22, XXIII e 150, I, bem como por não se enquadrar no art. 195, I, alínea “a”, todos estes dispositivos elencados na Constituição Federal, como também, não se encontrar harmonizado com a legislação infra-constitucional, ou seja, com os arts. 7º, 9º, I, e 97, I e IV do CTN, e com os arts. 22, I, c/c 28, I e § 2º da Lei nº 8.212/91, com as redações dadas pela Lei nº 9.876/99.

Fica comprovado que em momento algum a segurada empregada teria o seu direito violado (art. 7º, XVIII da CF/88 e art. 10, II, “b” do ADCT), a partir do momento em que o empregador deixar de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre o salário-maternidade. Este ônus deveria recair sobre o INSS que, a partir de março de 2000, passou a ser o responsável direto pelo pagamento do salário-maternidade, bem como pelo recolhimento das contribuições descontadas do empregado.

Desta maneira não poderia o INSS, a fim de equilibrar as contas da previdência social, exigir o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o salário-maternidade com base na IN nº 20/2000.

## **2.6) Da instituição de uma nova fonte de custeio da Seguridade Social – observância do art. 195, parágrafo 4º c/c art. 154, I da constituição federal:**

Como ficou demonstrado nos itens anteriores, não restam dúvidas sobre a natureza jurídica do salário-maternidade, bem como a ilegitimidade da legislação que passou a regê-lo a partir de março de 2.000, seja ela, a Instrução Normativa nº 20/2.000.

Destarte, só restaria aos empregadores indagarem: *Como pode a empresa recolher uma contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga pelo INSS à segurada gestante?* Outra não poderia ser a resposta senão a assertiva de que seria impossível tal possibilidade, pois é cediço que não há amparo no ordenamento jurídico pátrio para tal exigência.

Caso o empregador venha a recolher tal contribuição, estaria tendo o seu patrimônio lesado, uma vez que estaria diante de uma nova fonte de custeio da previdência social, onde fato gerador e a base-de-cálculo são diversos daqueles previstos no art. 195, I da Constituição Federal.

O fato gerador, efetivamente aconteceria no momento em que a gestante entra com o pedido de licença. Já a base-de-cálculo, seria o salário-maternidade efetivamente pago pelo INSS à segurada gestante.



Assim, passaria a inexistir relação jurídica que obrigue as Empresas empregadoras a procederem aos recolhimentos da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, uma vez que o art. 195, I, da Constituição Federal, prevê que a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários ou os demais rendimentos pagos à pessoa físicas que lhe prestem serviços mesmo sem vínculo empregatício, dar-se-á quando a *pessoa jurídica efetivamente remunera* a segurada gestante, o que passou, com o advento da Lei nº 9.876/99, a não acontecer.

Logo, só resta a conclusão de que se está diante de uma nova fonte de custeio da previdência social, devendo obedecer ao que dispõe o art. 195, parágrafo 4º c/c art. 154, I, todos da Constituição Federal, ou seja, deveria ser instituída mediante lei complementar.

Assim, está evidenciada a ilegitimidade da exigência da contribuição incidente sobre o salário-maternidade, pois é baseada em legislação completamente inconstitucional.

### Conclusões:

(A) Ao ser editada a Lei nº 9.876/99, dando nova redação ao art. 71 da Lei nº 8.213/91, fazendo com que o benefício do salário-maternidade fosse pago diretamente pelo INSS, desenquadrando o referido benefício do conceito de salário-de-contribuição conforme preceitua o art. 28, I, parágrafo 2º da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, uma vez que, o empregador não remunera em nada as seguradas gestantes, no período em que gozam da licença-maternidade;

(B) Ao desenquadrar o benefício do salário-maternidade do conceito de salário-de-contribuição, fez com que a remuneração recebida a tal título não servisse de base-de-cálculo da contribuição previdenciária nos moldes preconizados pelo art. 195, I, “a” da CF/88 e no art. 22, I da Lei nº 8.212/91, pois quem efetivamente remunera a segurada gestante é o INSS, e não mais as Empresas.

(C) A contribuição incidente sobre o salário-maternidade da forma que vem sendo exigida das Empresas nos moldes do art. 142 da IN do INSS nº 20/2.000, não encontra respaldo no art. 195, I, “a” da Constituição Federal de 1.988, pois tal dispositivo, restringe a incidência da contribuição previdenciária apenas sobre a *folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física que lhe preste serviços mesmo sem vínculo empregatício*, quando entre a Empresa empregadora e a pessoa física exista relação jurídica direta, ou seja, a efetiva remuneração à segurada gestante, o que passou a não acontecer a partir de março de 2.000, data em que a Lei nº 9.876/99 passou a produzir todos os seus efeitos;

(D) O art. 142 da IN do INSS nº 20/2000 fere a Constituição Federal nos seus arts. 5º, II, 22, XXIII e 150, I, ou seja, os *Princípios da Legalidade, da Competência Legislativa e o da Estrita Legalidade da Norma Tributária*, respectivamente, quando determinam a necessidade de elaboração de LEI, *strictu sensu*, para a exigência de tributos, como é o caso da contribuição incidente sobre o salário-maternidade;

(E) O INSS não tem competência para legislar sobre a matéria tributária, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seu art. 7º, reza que a competência legislativa tributária é indelegável, fazendo com que a exação estagnada no art. 142 da IN do INSS nº 20/2.000 padeça de flagrante

(F) O art. 142 da IN do INSS nº 20/2.000 vai de pleno encontro ao *Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Norma Tributária*



---

, ambos inculpidos no Código Tributário Nacional em seus arts. 9º, I e 97, I e IV, respectivamente, ao estabelecer que só a lei pode instituir tributos, o que resta evidenciado a ilegitimidade da contribuição questionada;

(G) Só seria possível a exigência da contribuição incidente sobre o salário-maternidade com base em Lei Complementar, isto porque, a Constituição não elenca no seu art. 195, a possibilidade de ser exigida uma contribuição incidente sobre a remuneração paga pelo INSS à segurada gestante. Por isso, só resta à empresas empregadoras entenderem que estar-se-iam diante de uma nova fonte de custeio da previdência social, devendo obedecer os ditames da Constituição Federal em seus arts. 195, parágrafo 4º c/c art. 154, I.

Revista **Consultor Jurídico**, 2 de março de 2002.

**Date Created**

02/03/2002