



Solução de Consulta nº 287 - Cosit

Data 14 de outubro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

SALÁRIO-MATERNIDADE. ATIVIDADE INSALUBRE. GRAVIDEZ DE RISCO POR INSALUBRIDADE. COMPENSAÇÃO (DEDUÇÃO). POSSIBILIDADE.

Segundo a previsão legal objeto do artigo 394-A, e § 3º, da CLT, ao contribuinte é permitido o direito à dedução integral do salário-maternidade, durante todo o período de afastamento, quando proveniente da impossibilidade de a gestante ou lactante, afastada em face de atividades consideradas insalubres, e esta não possa exercer suas atividades em local salubre na empresa, restando caracterizada a hipótese como gravidez de risco.

No caso de terceirização, a empregadora precisa comprovar a impossibilidade de exercício de função em ambiente salubre de seu(s) estabelecimento(s) ou de outra contratante de seus serviços de terceirização e não somente no estabelecimento da empresa onde a gestante estava alocada.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, artigos 7º, incisos XVIII, XX e XXII, e 201, inciso II; Lei n.º 6.136, de 1974, artigo 1º; Lei n.º 8.213, de 1991, artigo 71, parágrafo 1º; Lei n.º 13.467, de 2017, artigo 1º; CLT, artigo 394-A, inciso II, e parágrafo 3º; RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, artigos 93, parágrafo 1º, 94 e 96; e IN RFB n.º 971, de 2009, artigos 86, parágrafo 2º, e 93.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONSULTA. FATO DISCIPLINADO. INEFICÁCIA.

A consulta é declarada parcialmente ineficaz quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: IN RFB n.º 1.396, de 2013, artigo 18, inciso VII.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, constituída sob a forma de empresa individual de responsabilidade limitada (Eirelli), de serviços administrativos, por meio de representante legal contratualmente constituído, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, indagando acerca do artigo 394-A, inciso II e parágrafo 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), e do artigo 72, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991.

2. A dúvida da consulente consiste em saber sobre a possibilidade de compensação de valores pagos a título de salário-maternidade proveniente de gravidez de risco por insalubridade (nova espécie trazida pelo artigo 394-A, parágrafo 3º, da CLT), em face de uma empregada sua prestar serviços junto à empresa contratante, cujo local é insalubre, e tendo em vista laudo médico apresentado por essa empregada constatando situação de risco à sua saúde e a do bebê pela exposição à condições insalubres.

2.1. Relata a consulente que há impossibilidade de remanejamento e adequação da atividade laboral da empregada para local salubre, uma vez que o objeto dos serviços contratados está totalmente relacionado às atividades operacionais do local insalubre da empresa contratante, portanto, sendo forçada a afastar a empregada na forma prevista no artigo 394-A, inciso II, combinado com o parágrafo 3º desse mesmo artigo, da CLT.

2.2. Além dos dispositivos citados da CLT e da Lei n.º 8.213, de 1991, a consulente trouxe, genericamente, como fundamentação legal, as NR n.ºs 15 e 20 emitidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego, e a IN RFB n.º 1.717, de 17 de junho de 2017.

3. Por final, a consulente indaga:

a) "Se há código específico para lançamento no campo correspondente à hipótese de salário maternidade instituída pelo Art. 394-A da CLT na Guia da previdência Social - GPS?"

b) "Se as compensações realizadas até o momento sob a forma ordinária/comum (28 dias antes do parto) serão admitidas em face de não haver orientação expressa/específica sobre a forma de compensação do salário maternidade criada pelo Art. 394-A da CLT?", e,

c) "Caso não exista um código específico para essa nova espécie de salário maternidade, é possível lançar sob a forma ordinária/comum (28 dias antes do parto) e após realizar uma nova prorrogação pelo restante do período do afastamento?"

Fundamentos

4. O processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. O instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que

trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada na forma a seguir.

7. Conforme se verifica, o cerne da questão apresentada pela consulente, embora composto de três questões, diz respeito a saber sobre a possibilidade de compensação de valores pagos a título de salário-maternidade proveniente de gravidez de risco por insalubridade (nova espécie trazida pelo artigo 394-A, parágrafo 3º, da CLT), tendo em vista laudo médico constatando situação de risco à saúde dela e à do bebê pela exposição a condições insalubres, portanto, sendo forçada a afastar a empregada desse seu ambiente de trabalho.

7.1. Conforme relatado, a empregada da empresa consulente presta os serviços contratados em local exposto a condições insalubres, sendo a empresa forçada a afastar a empregada do local de trabalho insalubre, alinhando-se, a princípio, à previsão do artigo 394-A, inciso II, combinado com o parágrafo 3º, da CLT.

8. Como preliminar, deve-se destacar a premissa de adequação do caso à hipótese prevista no § 3º do art. 394-A da CLT.

Art. 394-A. Sem prejuízo de sua remuneração, nesta incluído o valor do adicional de insalubridade, a empregada deverá ser afastada de: (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

I - atividades consideradas insalubres em grau máximo, enquanto durar a gestação; (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

II - atividades consideradas insalubres em grau médio ou mínimo, quando apresentar atestado de saúde, emitido por médico de confiança da mulher, que recomende o afastamento durante a gestação; (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017) (Vide ADIN 5938)

III - atividades consideradas insalubres em qualquer grau, quando apresentar atestado de saúde, emitido por médico de confiança da mulher, que recomende o afastamento durante a lactação. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017) (Vide ADIN 5938)

§ 1º (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 2º Cabe à empresa pagar o adicional de insalubridade à gestante ou à lactante, efetivando-se a compensação, observado o disposto no art. 248 da Constituição Federal, por ocasião do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 3º Quando não for possível que a gestante ou a lactante afastada nos termos do caput deste artigo exerça suas atividades em local salubre na empresa, a hipótese será considerada como gravidez de risco e ensejará a percepção de salário-maternidade, nos termos da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, durante todo o período de afastamento. (grifou-se)

8.1. O dispositivo tem sua aplicação lógica adstrita à empresa com a qual se dá o vínculo empregatício do segurado empregado. Outra não pode ser a interpretação, eis que se está diante de regra incrustada na CLT, norma básica de regulamentação das relações de emprego e se refere a empresa, entendida esta, segundo a sistemática do conjunto da norma, como empregadora, aquela com a qual se dá o vínculo empregatício. No caso em questão está-se diante de terceirização e ocorrência de insalubridade no estabelecimento contratante do serviço da empresa consulente e não nas dependências da empresa que efetivamente exerce o papel de empregadora da segurada.

8.2. Some-se a isso o fato de a empregadora se tratar de empresa de prestação de serviços administrativos, o que, por natureza, leva a se assumir como bastante provável a alocação da segurada em função realizada em ambiente salubre.

8.3. Analisando-se o *caput* do art. 394-A com seus parágrafos, tem-se claramente que a empregada gestante ou em fase de lactação deverá ser afastada das atividades que exerça em local insalubre, o que aqui pode ser entendido como sendo tanto a empresa que contrata a empregada como a empresa onde essa empregada exerce seu labor como terceirizada. No entanto, o § 2º diz que cabe à empresa pagar o adicional de insalubridade (e efetuar a dedução/compensação), à pessoa física que lhe preste serviços. Consequentemente tal empresa é tão somente a que mantém vínculo empregatício com a empregada que se encontra nas hipóteses dos incisos do *caput* do art. 394-A.

8.4. Por sua vez, o § 3º estabelece que, quando não for possível a empregada gestante ou lactante exercer suas atividades em local salubre na empresa, tal hipótese será considerada gravidez de risco dando-lhe direito a receber o salário-maternidade. Veja, que novamente, a empresa é a que contrata a empregada e com ela mantém vínculo empregatício e, por isso mesmo, paga-lhe o adicional de insalubridade e o salário-maternidade.

8.5. Conclui-se, nesse ponto, que a regra do § 3º do art. 394-A da CLT não pode ser aplicada de forma simplória quando se trata de hipótese de terceirização. Nesses casos, a empregadora precisa comprovar a impossibilidade de exercício de função em ambiente salubre de seu(s) estabelecimento(s) ou de outra contratante de seus serviços de terceirização e não somente no estabelecimento da empresa em que a gestante estava alocada. Na situação analisada, a consulente (empregadora) afirma que não pode realocar a segurada gestante pautada no fato de que os serviços objeto do contrato estão totalmente relacionados às atividades que ocorrem na empresa contratante em que se dá a insalubridade. Não demonstra, contudo, ser impossível a realização de função por sua empregada em seus próprios ambientes ou de outra contratante (caso a consulente preste serviços para mais de uma empresa).

9. Ressalva feita, deve-se, de todo modo, discorrer sobre o questionamento principal caso se esteja diante de aplicação adequada do dispositivo da CLT.

9.1. Observa-se que o cerne das questões apresentadas pode ser resumido em se saber sobre a possibilidade de compensar o salário-maternidade com as contribuições previdenciárias diferentemente da determinação constante na legislação de regência, qual seja,

aquela contida nos artigos 71 e 72, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.213, de 1991, que delimitam essa compensação quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, ao mesmo tempo que condiciona esse salário-maternidade ao prazo de 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste.

9.2. Neste ponto, convém destacar que as questões listadas nas alíneas "a" e "c" do item 3 são desprovidas de qualquer necessidade de interpretação, tendo em vista a orientação constante nos artigos 395 e 396 da IN RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, que tratam do preenchimento da Guia de Previdência Social (GPS), tempo em que, no campo "valor do INSS", determina sua correspondência ao total das contribuições a serem recolhidas à Previdência Social, efetuando-se as compensações e as deduções admitidas pela legislação em vigor, portanto, não fazendo qualquer referência a código específico para o salário maternidade, segundo se depreende:

Seção I

Do Documento de Arrecadação

Art. 395. As contribuições sociais previdenciárias administradas pela RFB e as destinadas a outras entidades e fundos deverão ser recolhidas por meio de Guia da Previdência Social (GPS) e, a partir do mês de competência em que a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) se tornar obrigatória, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) único, nos termos do art. 486-D. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019)

Parágrafo único. As contribuições de que trata o caput, relativas às competências de janeiro de 2009 e posteriores, que forem objeto de lançamentos de ofício realizados a partir de 1º de agosto de 2011, deverão ser recolhidas por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), observado o disposto na Instrução Normativa SRF Nº 81, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.175, de 22 de julho de 2011)

Seção II

Do Preenchimento do Documento de Arrecadação

Art. 396. No documento de arrecadação deverão constar as seguintes informações:

I - identificação do sujeito passivo, pelo preenchimento do campo "identificador", no qual deverá ser informado o CNPJ ou o CEI, para empresa ou equiparados, e o NIT, na forma prevista no art. 19, para segurados empregado doméstico, contribuinte individual, segurado especial ou facultativo;

II - "código de pagamento", que identifica a natureza do pagamento que está sendo efetuado;

III - "competência", com 2 (dois) dígitos para o mês e 4 (quatro) dígitos para o ano;

IV - "valor do INSS", que corresponde ao valor total das contribuições devidas à Previdência Social a ser recolhido na competência, efetuando-se as compensações e as deduções admitidas pela legislação em vigor;

V - "valor de outras entidades", que corresponde ao valor total das contribuições a serem recolhidas para outras entidades ou fundos, com os quais a empresa não mantenha convênio, calculado mediante aplicação de alíquota definida em razão da atividade da empresa, prevista no Anexo II;

VI - "atualização monetária, juros e multa", que correspondem ao somatório de atualização monetária, se houver, multa e juros de mora devidos em decorrência de recolhimento após o prazo de vencimento, calculados sobre o somatório dos valores mencionados nos incisos IV e V;

VII - "total", que corresponde ao somatório das importâncias a serem recolhidas.

Parágrafo único. Deverá, obrigatoriamente, ser utilizado documento de arrecadação distinto, por:

- I - estabelecimento da empresa identificado por CNPJ ou por matrícula CEI específica;*
- II - obra de construção civil identificada por matrícula CEI;*
- III - código que identifica a natureza do pagamento da empresa;*
- IV - competência de recolhimento, ressalvado o recolhimento trimestral a ser efetuado na forma do art. 397.*

9.3. Assim, relativamente às questões listadas nas alíneas "a" e "c" do item 3, declara-se sua ineficácia em vista da determinação contida no artigo 18, inciso VII, da IN RFB n.º 1.396, de 2013, reproduzido a seguir:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

10. Quanto à possibilidade de compensação previdenciária do salário-maternidade de que trata o artigo 394-A, e parágrafos, da CLT atualizada pela Lei n.º 13.467, de 13 de julho de 2017, acima reproduzidos, observa-se que o conteúdo legal do parágrafo 3º é claro quando determina que, na impossibilidade de a gestante ou lactante, afastada em face de atividades consideradas insalubres nos termos do *caput*, exerça suas atividades em local salubre na empresa, nesta situação, a hipótese será considerada como gravidez de risco, o que ensejará a percepção de salário-maternidade, nos termos da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, durante todo o período de afastamento.

10.1. É de se destacar que a própria CLT, na atualização aqui referenciada, quando da impossibilidade de a empregada gestante exercer suas atividades em ambiente salubre da empresa, garante a percepção do salário-maternidade durante todo o período de afastamento da gestante, remetendo sua regulamentação aos termos da Lei n.º 8.213, de 1991.

10.2. Há um dado, descrito na referida CLT, quanto à compensação, que merece destaque: é o de caber à empresa pagar o adicional de insalubridade à gestante ou à lactante, efetivando, posteriormente, a compensação, observado o disposto no art. 248 da Constituição Federal, por ocasião do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, ou seja, a teor do dispositivo legal contido no parágrafo 2º do artigo 394-A da CLT, somente seria compensado com as contribuições previdenciárias o adicional de insalubridade.

10.2.1. O parágrafo 2º do artigo 394-A da CLT prevê a ‘compensação’, mas não se trata de pagamento indevido ou de crédito de não cumulatividade passível de ressarcimento. Logo, não se trata da aplicação do art. 74 da Lei n.º 9.430. Trata-se de utilização do termo compensação no sentido de ‘dedução’ com as contribuições previdenciárias do valor relativo ao adicional de insalubridade.

11. A Lei n.º 8.213, de 1991, na parte que interessa ao deslinde da questão, trata da matéria nos artigos a seguir reproduzidos:

Art. 71. O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste, 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 mensal igual a sua remuneração integral.

§ 1º Cabe à empresa pagar o salário-maternidade devido à respectiva empregada gestante, efetivando-se a compensação, observado o disposto no art. 248 da Constituição Federal, quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

§ 2º A empresa deverá conservar durante 10 (dez) anos os comprovantes dos pagamentos e os atestados correspondentes para exame pela fiscalização da Previdência Social. (grifou-se)

11.1. Como se verifica, a lei reproduzida e atualizada até a presente data cuidou, em linhas gerais, apenas de determinar o período em que seria devido o salário-maternidade (120 dias), de estipular a data do início (28 dias antes do parto e a data de ocorrência deste), bem como de autorizar a empresa a pagá-lo e a fazer a compensação desse benefício quando do recolhimento das suas contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços.

11.2. Diferentemente da previsão constante na CLT, a Lei Previdenciária, de maneira clara, determina que à empresa cabe pagar o salário-maternidade devido à empregada gestante, e, posteriormente, efetivar a compensação (dedução), observado o disposto no artigo 248 da Constituição Federal, quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, assim, compensando-se totalmente dos valores pagos a esse título.

11.3. Embora a redação atual da CLT tenha sido dada pela Lei n.º 13.467, de 13 de julho de 2017, em especial, na parte que autoriza o afastamento da gestante em face de gravidez de risco, permitindo-lhe a percepção de salário-maternidade durante todo o período de afastamento, tal alteração do período de recebimento desse tipo de salário ainda não foi objeto de adaptação na Lei Previdenciária, ou seja, a rigor da positividade desta, precisamente em seu artigo 71, o salário-maternidade continua sendo devido durante o período máximo de 120 (cento e vinte) dias.

12. Em termos de legislação infralegal, tem-se o Regulamento da Previdência Social (RPS) aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, cujos artigos pertinentes à matéria são reproduzidos a seguir, atualizados até a presente data:

Art. 93. O salário-maternidade é devido à segurada da previdência social, durante cento e vinte dias, com início vinte e oito dias antes e término noventa e um dias depois do parto, podendo ser prorrogado na forma prevista no § 3º.

§ 1º Para a segurada empregada, inclusive a doméstica, observar-se-á, no que couber, as situações e condições previstas na legislação trabalhista relativas à proteção à maternidade.

(...)

§ 3º Em casos excepcionais, os períodos de repouso anterior e posterior ao parto podem ser aumentados de mais duas semanas, mediante atestado médico específico.

(...)

Art. 94. O salário-maternidade para a segurada empregada consiste numa renda mensal igual à sua remuneração integral e será pago pela empresa, efetivando-se a compensação, observado o disposto no art. 248 da Constituição, quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, devendo aplicar-se à renda mensal do benefício o disposto no art. 198.

(...)

§ 4º A empresa deve conservar, durante dez anos, os comprovantes dos pagamentos e os atestados ou certidões correspondentes para exame pela fiscalização do INSS, conforme o disposto no § 7º do art. 225.

Art. 95. Compete à interessada instruir o requerimento do salário-maternidade com os atestados médicos necessários.

(...)

Art. 96. O início do afastamento do trabalho da segurada empregada será determinado com base em atestado médico ou certidão de nascimento do filho.

12.1. O contraste com a disposição da Lei n.º 8.213, de 1991, permite reconhecer que o RPS praticamente seguiu a previsão legal, delimitando o prazo de 120 (cento e vinte) dias, com início do benefício como sendo 28 (vinte e oito) dias antes do parto, e o final 91 (noventa e um) dias após este, bem como, por intermédio do parágrafo 1º do artigo 93, determinar, no que couber, que à segurada empregada, inclusive a doméstica, observar-se-á as situações e condições previstas na legislação trabalhista relativa à proteção à maternidade.

12.2. O RPS também acrescenta a possibilidade de o salário-maternidade, em casos excepcionais, poder vir a ser aumentados em 2 (duas) semanas os períodos de repouso anterior e posterior ao parto, desde que precedido de atestado médico específico.

12.3. Nota-se que, mesmo no caso do RPS, ainda não houve a alteração normativa relativa à compensação do salário-maternidade de que trata o parágrafo 3º do artigo 394-A da CLT, vale dizer, quando da percepção do salário-maternidade durante todo o período de afastamento da gestante, em face da impossibilidade dessa empregada gestante exercer suas atividades em ambiente salubre da empresa, embora a própria CLT remeta o gozo do benefício aos termos da Lei n.º 8.213, de 1991.

13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por intermédio de seu Secretário, emitiu a Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, que, nos artigos seguintes, trata do salário-maternidade na forma a seguir:

Art. 86. O salário-maternidade pago pela empresa ou pelo equiparado à segurada empregada, inclusive a parcela do décimo terceiro salário correspondente ao período da licença, poderá ser deduzido quando do pagamento das contribuições sociais previdenciárias devidas, exceto das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

(...)

§ 2º Para efeito de dedução, o valor pago a título de salário-maternidade não poderá ser superior ao subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 248 da Constituição Federal.

(...)

Art. 93. A empresa deverá manter arquivados, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, os comprovantes de pagamento do salário-maternidade, com a respectiva quitação dada pela segurada à empresa, e os correspondentes atestados médicos ou certidões de nascimento, à disposição da fiscalização da RFB.

13.1. Evidencia-se que a IN RFB n.º 971, de 2009, no que tange à regulamentação do salário-maternidade de uma segurada empregada, limitou-se a dizer sobre a possibilidade de sua compensação (dedução) com as contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, exceto das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, bem como à restrição de que o valor da dedução desse tipo de salário não poder ser superior ao subsídio mensal dos Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF).

14. Conforme indicativo constante na ementa da Lei n.º 13.467, de 2017, a proposta desta lei, dentre outros, é a de alterar a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1 de maio de 1943, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho, alterações estas que passaram a ser conhecidas como "reforma ou modernização trabalhista."

14.1. Na seara que envolve o salário-maternidade, o resultado mais concreto dessa "reforma trabalhista" foi o de estender o prazo de sua percepção para todo o período de afastamento da empregada gestante, mediante apresentação de atestado de saúde emitido por médico de sua confiança, e em face dela encontrar-se impossibilitada de exercer suas atividades em ambiente salubre da empresa, entretanto, não descuidando a referida "reforma" de remeter sua percepção aos termos da Lei n.º 8.213, de 1991.

14.2. A questão fundamental desta consulta é exatamente esta: ao remeter a percepção do salário-maternidade "... nos termos da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, durante todo o período de afastamento", o que implica dizer poder ser desde o início da gravidez de risco, criou-se uma dicotomia, uma vez que a Lei Previdenciária e seus instrumentos infralegais determinam que o prazo máximo do salário-maternidade é de 120 (cento e vinte) dias, podendo, em casos excepcionais, os períodos de repouso anterior e posterior ao parto serem aumentados de mais 2 (duas) semanas, mediante atestado médico específico.

14.3. A CLT foi o primeiro instrumento legal a garantir o descanso remunerado da gestante antes e depois do parto, por um período total de 12 (doze) semanas, sem prejuízo do salário e do emprego. Atualmente, esse direito encontra-se constitucionalmente sedimentado nos Direitos Sociais, especificamente, como direito trabalhista que visa à melhoria da condição social das trabalhadoras, conforme consta na Constituição Federal de 1988, no artigo 7º, inciso XVIII (licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com duração de 120 dias), XX (proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei), XXII (redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança), e no artigo 201, inciso II (a previdência social atenderá, nos termos da lei, à proteção à maternidade, especialmente à gestante).

14.4. Com o advento da Lei n.º 6.136, de 7 de novembro de 1974, na forma de seu artigo 1º, o salário-maternidade passou a ser pago como uma prestação previdenciária, portanto, não se caracterizando como salário, pois o ônus foi assumido totalmente pela Previdência Social, assim, desonerando o empregador de pagar o salário da empregada gestante no período de 12 (doze) semanas, e, posteriormente, a Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999, estendeu esse salário-maternidade a todas as seguradas da Previdência Social, tempo em que criou regras próprias em relação ao seu valor e consagrou o prazo de sua duração em 120 (cento e vinte) dias.

14.5. Convém dizer também que a conversão do direito da trabalhadora gestante em prestação previdenciária obedeceu, ainda, razões decorrentes da aplicação da Convenção n.º 3, da Organização Internacional do Trabalho (OIT), que dispunha ser o então auxílio-maternidade um ônus estatal. Daí se concluir que, como prestação previdenciária, assume o lugar então ocupado pela responsabilidade patronal, encarando-se a maternidade como um risco social da trabalhadora.

14.5.1. A verdade é que, caracterizando-se o salário-maternidade como prestação previdenciária, portanto, deixando de onerar os custos das empresas, visou evitar a discriminação contra as mulheres (não contratação de mulheres com receio que elas pudessem

engravidar no futuro). Neste ponto, vale transcrever a doutrina de WLADIMIR NOVAES MARTINEZ (Curso de Direito Previdenciário - Tomo II - Previdência Social. São Paulo: Editora LTr, 1998, pág. 691):

Até o advento da Lei n. 6.136/74, a licença à maternidade era um dever nitidamente laboral. Com essa norma, a responsabilidade pelo desembolso foi social e juridicamente atribuída à previdência social. Considerada a maternidade como contingência protegível, o instituto trabalhista transformou-se em benefício previdenciário, embora a razão da transferência do ônus pecuniário tenha sido evitar discriminação contra as mulheres.

14.6. É preciso que se diga: quando o Estado reconhece a conveniência de amparar o cidadão contra as consequências de determinados riscos, deve disciplinar essa proteção, indicando os critérios de identificação dos casos em que a norma ditada deve aplicar-se, até mesmo por desiderato constitucional, isto porque a Lei Previdenciária tem de oferecer o contorno de uma situação em que, apuradas certas circunstâncias, para alguém nasce o direito de pretender a prestação e para o Estado a obrigação de entregá-la.

14.7. Como se disse anteriormente, o cerne desta consulta é conciliar a determinação da percepção do salário-maternidade do artigo 394-A, parágrafo 3º, da CLT, aos termos da Lei n.º 8.213, de 1991, uma vez que esta lei e seus instrumentos infralegais determinam que o prazo máximo do salário-maternidade é de 120 (cento e vinte) dias, podendo, em casos excepcionais, os períodos de repouso anterior e posterior ao parto serem aumentados de mais duas semanas, mediante atestado médico específico, isto porque a Lei Previdenciária e seus instrumentos de ordem inferior ainda não foram atualizados para atender o desiderato da "reforma trabalhista".

14.7.1. Uma leitura cartesiana do artigo 394-A, parágrafo 3º, da CLT, permite concluir que o salário-maternidade ali referido diz respeito a uma nova espécie de prestação previdenciária, entretanto, sem o devido respaldo da fonte de custeio pertinente, o que coloca em choque a disposição constitucional contida no artigo 195, parágrafo 5º, da Magna Carta de 1988, a saber:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

14.7.2. À toda vista, a diretriz constitucional contida no parágrafo 5º do artigo 195 da Constituição de 1988 é de uma clareza cristalina ao determinar que a instituição, majoração ou extensão de qualquer benefício somente deve ser implementada mediante uma fonte de custeio correspondente, tudo, com vistas a manter o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema a ser administrado.

14.7.3. Acresce que, independentemente da existência ou não dessa fonte de custeio para bancar o salário-maternidade "... nos termos da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, durante todo o período de afastamento", instituído pela Lei n.º 13.467, de 2017, ao Estado cabe viabilizar a prestação ora assegurada, até mesmo porque a mais importante fundamentação desse direito encontra esteio desde o advento da Lei n.º 6.136, de 1974, quando o salário-

maternidade deixou de ser um dever nitidamente laboral, constituindo-se, a partir de então, como uma verdadeira prestação previdenciária, portanto, com ônus total da Previdência Social.

14.7.4. Ademais, se o salário-maternidade objeto de que trata o artigo 394-A, parágrafo 3º, da CLT, for devido apenas "... nos termos da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991", vale dizer, pelo período de 120 (cento e vinte) dias e, na forma do RPS, em casos excepcionais, podendo vir a ser aumentados em duas semanas os períodos de repouso anterior e posterior ao parto, não há como se compatibilizar com o desiderato constante no mesmo referido artigo, o de que ele, o salário-maternidade, deve ser percebido " durante todo o período de afastamento", mormente se este afastamento for superior ao prazo de 120 (cento e vinte) dias acrescido de mais quatro semanas.

14.7.5. Por outro lado, não se pode privar o contribuinte que, ao lidar no caso concreto, encontra-se impossibilitado de aplicar a lei em face de uma suposta falta de regulamentação que atenda ao interesse da própria lei, a dizer: o salário-maternidade de que trata o artigo 394-A, parágrafo 3º, da CLT, deve ser percebido " durante todo o período de afastamento", entretanto, "... nos termos da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991", isto implica num período máximo de 120 (cento e vinte) dias acrescido de mais quatro semanas. Neste ponto, traz-se à colação, por analogia, o julgamento objeto do Processo AC n.º 92.3046829-3/SP, TRF 3ª Região, segundo o qual:

PREVIDENCIÁRIO. EMPREGADO DOMÉSTICO. SALÁRIO-MATERNIDADE. 1 - Se a lei confere ao doméstico um direito líquido e certo, qual seja, a percepção de salário-maternidade, a ser pago pelo instituto previdenciário, não pode o segurado ter este direito coarctado por falta de normas internas que regulem a matéria. Aplicação, ademais, do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, previsto no Art. 5, XXXV, da Constituição Federal. Preliminar de carência da ação rejeitada. 2 - O salário-maternidade devido ao empregado doméstico está a cargo da autarquia previdenciária. Aplicação do art. 73 da Lei n.º 8.213/91. (...)

14.8. Acresce-se que, como o salário-maternidade é uma prestação tipicamente previdenciária, regrado desta forma desde o advento da Lei n.º 6.136, de 1974, o que quer dizer, com ônus total da Previdência Social, e tendo em vista os efeitos da Lei n.º 13.467, de 2017, ao acrescentar o artigo 394-A, parágrafos 3º, à CLT, e ainda que se considere os termos da limitação constante no "caput" do artigo 71 da Lei n.º 8.213, de 1991, não há como não se permitir ao contribuinte o direito à compensação integral do salário-maternidade, durante todo o período de afastamento, quando proveniente da impossibilidade de a gestante ou lactante, afastada em face de atividades consideradas insalubres, que recomende o afastamento durante a gestação, exercer suas atividades em local salubre na empresa, nesta situação, caracterizada a hipótese como gravidez de risco.

14.8.1. Neste ponto, convém aduzir que, em face da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 5938, não há mais a exigência de apresentação de atestado médico, uma vez que a expressão "que recomende o afastamento" contida no artigo 394-A, incisos II e III, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), também foi declarada inconstitucional, de forma que a gestante, independentemente de atestado médico, deve ser afastada de atividades insalubres, enquanto durar a gestação ou lactação, conforme se reproduz, a seguir, excerto da Decisão Final da referida ADIN:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação direta de inconstitucionalidade. Por maioria, confirmou a medida cautelar e julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade da expressão

"quando apresentar atestado de saúde, emitido por médico de confiança da mulher, que recomende o afastamento", contida nos incisos II e III do art. 394-A da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), inseridos pelo art. 1º da Lei 13.467/2017, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio. Falaram: pelo amicus curiae Confederação Nacional de Saúde - CNS, o Dr. Marcos Vinicius Barros Ottoni; e, pelo amicus curiae Central Única dos Trabalhadores - CUT, o Dr. Ricardo Quintas Carneiro. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário 29.05.2019.

15. Por final, convém salientar que o processo de consulta busca solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro, cabendo ao próprio contribuinte ou ao responsável tributário aplicar a norma no caso concreto, observando as características peculiares do procedimento de compensação (dedução) posto sob análise, uma vez que a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas colacionados pela consulente.

Conclusão

16. À vista do exposto, e respondendo aos questionamentos da consulente, conclui-se que:

a) segundo a previsão legal objeto do artigo 394-A, e § 3º, da CLT, ao contribuinte é permitido o direito à dedução integral do salário-maternidade, durante todo o período de afastamento, quando proveniente da impossibilidade de a gestante ou lactante, afastada em face de atividades consideradas insalubres, e esta não possa exercer suas atividades em local salubre na empresa, restando caracterizada a hipótese como gravidez de risco.

b) no caso de terceirização, a empregadora precisa comprovar a impossibilidade de exercício de função em ambiente salubre de seu(s) estabelecimento(s) ou de outra contratante de seus serviços de terceirização e não somente no estabelecimento da empresa onde a gestante estava alocada.

c) relativamente às questões listadas nas alíneas "a" e "c" do item 3, declara-se sua ineficácia em vista da determinação contida no artigo 18, inciso VII, da IN RFB n.º 1.396, de 2013; e

assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

20. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit