

TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E DIREITOS FUNDAMENTAIS: PROGRAMA EMPRESA CIDADÃ E LICENÇA-MATERNIDADE

TAXATION WITH NON FISCAL PURPOSES AND FUNDAMENTAL RIGHTS: CITIZEN COMPANY PROGRAM AND MATERNITY LICENCE

André Folloni*

Rita de Cássia Andrioli Bazila Peron**

Resumo: O objetivo deste artigo foi examinar, criticamente, a forma de promoção do direito fundamental social à licença-maternidade pelo Programa Empresa Cidadã, que prorroga a licença para além do prazo previsto na Constituição. Essa promoção ocorre por meio de incentivo tributário aos empregadores. Por isso, o artigo examinou a tributação enquanto instrumento estatal de promoção de condutas socialmente desejáveis: para além da sua função tradicional de arrecadação, as funções chamadas “extrafiscais”. Em seguida, caracterizou a licença-maternidade como um direito fundamental social expressamente previsto, enquanto tal, na Constituição, e a questão da sua eficácia. Adiante, o artigo examinou os dispositivos da Lei n. 11.770/2008, que instituiu o Programa Empresa Cidadã, e os instrumentos infralegais que o regulamentam. Finalmente, discutiu-se se a extrafiscalidade tributária, na forma como aplicada no Programa estudado, de fato, contribui significativamente para a promoção do direito fundamental da licença-maternidade por meio do Programa Empresa Cidadã, e se há uma efetividade prática nesse caso. Concluiu-se que o Programa, embora tenha aspectos amplamente positivos, também apresenta pontos negativos, restringindo, injustificadamente, o espectro de mulheres que poderiam ser beneficiadas.

Palavras-chave: Tributação. Direitos fundamentais. Desenvolvimento. Licença-maternidade. Programa Empresa Cidadã.

Abstract: The purpose of this article was to, critically, examine the way of promotion of the fundamental social right to maternity-license by the Citizen Company Program, which extends the license beyond the term provided in the Constitution. This promotion occurs through tax incentives to employers. Therefore, the article examined the taxation as an State instrument to promote socially desirable behaviors: in addition to its traditional function of storage, the non fiscal purposes of taxation. Then, the article characterized the maternity-license as a fundamental social right expressly stated as such in the Constitution, and the question of its effectiveness. Ahead, the article examined the provisions of Law n. 11.770/2008, which establishes the Citizen Company Program, and the infra-legal instruments that regulate it. Finally, it discussed if the taxation with non fiscal purposes as applied to the Program actually contributes significantly to the promotion of the fundamental right to maternity-license through the Citizen Company Program, and if there is a practical effectiveness in this case. It was concluded that the program, although made with a lot of positive aspects, also has negative points, unreasonably restricting the spectrum of women who could benefit.

Keywords: Taxation. Fundamental rights. Development. Maternity-license. Citizen Company Program.

* Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná; Professor do Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná; Rua Imaculada Conceição, 1155, Prado Velho, 80215-901; Curitiba, Paraná, Brasil; folloni.andre@puccpr.br

** Especialista em Direito e Processo do Trabalho pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná; Mestranda em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná; Rua Imaculada Conceição, 1155, Prado Velho, 80215-901 Curitiba, Paraná, Brasil; ritabazila@gmail.com

Introdução

Este trabalho tem como tema central o estudo da promoção de direitos fundamentais realizada por meio da tributação no caso do Programa Empresa Cidadã. O programa, mediante incentivos tributários, pode estender o período da licença-maternidade em mais sessenta dias além dos cento e vinte dias estabelecidos pela Constituição. Com base no exame desse caso, o artigo pretende despertar atenção para uma função primordial e pouco estudada da tributação: não apenas arrecadar, mas induzir as pessoas físicas e jurídicas a adotarem determinadas condutas mediante incentivos, e como esses incentivos podem promover a concretização de direitos fundamentais, como a maternidade.

Há, ainda, pouca pesquisa a respeito das funções da tributação que ultrapassam o elemento estritamente arrecadador em relação à extensa pesquisa sobre a função arrecadatória dos tributos. Por isso, o artigo vem contribuir com uma pesquisa ainda em formação, mostrando como a tributação pode servir para promover direitos fundamentais de outra forma além de meramente garantir recursos para que o Estado os promova por meio de serviços públicos. Insere-se no grande âmbito de estudo de políticas públicas e, mais restritamente, de políticas públicas tributárias de promoção a direitos fundamentais sociais geradores de desenvolvimento. Refinará, com isso, a pesquisa a respeito da função extrafiscal dos tributos em suas relações com os direitos fundamentais sociais.

O texto segue, como orientação teórica, a admissão da possibilidade de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, para regular as atividades econômicas em direção à maior eficácia dos direitos fundamentais e, com isso, ao desenvolvimento nacional. Como método, o texto vale-se de pesquisa bibliográfica e de legislação, para compreender as regras relativas ao Programa Empresa Cidadã à luz da produção doutrinária sobre direitos fundamentais e sobre a função extrafiscal dos tributos. Como hipótese a ser testada no decorrer da argumentação, o artigo admite o Programa Empresa Cidadã como um exemplo de tributação promotora de direitos fundamentais. A compreensão das relações entre o Programa e os direitos fundamentais e, principalmente, a verificação de suas restrições e propostas para maior amplitude e alcance do Programa, de modo a promover o direito fundamental à maternidade com ainda maior intensidade, serão os principais resultados do estudo.

Para tanto, o artigo inicia-se com um estudo conceitual da extrafiscalidade tributária. Segue pela contextualização da licença-maternidade como um direito fundamental expressamente previsto, enquanto tal, na Constituição, examinando, ainda, o problema de sua eficácia. Feita essa introdução teórica, o artigo encaminha o estudo específico do Programa Empresa Cidadã para, ao final, sopesar os aspectos positivos e negativos do Programa em sua eficácia promotora de direitos fundamentais, apontando em que o Programa, efetivamente, permite a fruição do direito à maternidade e em que pontos mereceria reforma para ampliar sua eficácia.

1 Função extrafiscal dos tributos

Convivendo lado a lado com sua tradicional função de arrecadação de valores financeiros aos cofres públicos, a tributação também admite importante função extrafiscal, voltada à indução de condutas juridicamente desejáveis e ao desestímulo de condutas juridicamente indesejáveis. Os tributos têm intenso potencial para afetar condutas humanas, podendo estimular a prática de atos, negócios e fatos, por meio de leis tributárias (BECHO, 2013, p. 129).

De acordo com o entendimento de Ataliba (1968, p. 151), extrafiscalidade é “[...] o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – como objetivos não fiscais, mas ordinatórios [...]”, consistente no “[...] emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política.” Ainda, conforme Ataliba (1968, p. 176), “União, Estados e Municípios – no Brasil – podem lançar mão da extrafiscalidade, nos limites das respectivas competências, tanto para incentivar no domínio econômico, como para regular matérias sociais ou políticas.”

A função é denominada “extrafiscal” no sentido de que é algo que está para além da tradicional função fiscal, arrecadatória: “[...] a extrafiscalidade pode ser entendida como a utilização de tributos [...] com objetivo que não seja propriamente a arrecadação.” (MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p. 76). No caso de tributação extrafiscal, afirma Sebastião (2007, p. 133),

[...] o fim maior da instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado.

Não há dúvida, portanto, que os objetivos buscados com a tributação extrafiscal devem estar em consonância com os objetivos constitucionais (BECHO, 2013, p. 129), notadamente, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, prescritos no artigo 3º da Constituição.

Algumas vezes, a terminologia utilizada pela doutrina ao tratar dos incentivos fiscais revela divergências. Ainda assim, existe um ponto em comum entre elas: sua contribuição para garantir os mais variados direitos à sociedade. Nesse sentido, os incentivos tributários servem de estímulo fiscal à realização de empreendimentos específicos, que podem dizer respeito a atividades culturais, esportivas, econômicas ou sociais (ALMEIDA, 2012, p. 431). Na doutrina, o termo “extrafiscalidade” pode ser confundido com o que a expressão “normas tributárias indutoras” designa, e, muitas vezes, são utilizados como sinônimos. Porém, Schoueri (2005, p. 32) faz importante distinção semântica, partindo das três funções das normas tributárias para, em seguida, diferenciar:

Se a idéia de extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, i.e., da simples busca da maior arrecadação, é imediato que ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação

do sistema tributário. Tal raciocínio exige que se reconheça, além da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplificadora, i.e., uma função mais das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário [...]

Tomando a extrafiscalidade, deve-se notar que o termo pode referir-se a um gênero e a uma espécie.

O gênero da "extrafiscalidade" inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário [...] Inclui, nesse sentido, além de normas com a função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.

Destacada a apurada classificação feita por Schoueri, neste trabalho, será empregado o termo extrafiscalidade, considerando que o objeto aqui tratado, embora possa ser considerado como um Direito Tributário indutor, não escapa do âmbito da extrafiscalidade, que é mais amplo. No caso, o comportamento induzido visa à concretização de um direito fundamental social, o da maternidade, aliado aos direitos fundamentais das crianças.

A extrafiscalidade, na forma como admitida no Brasil, pode ser melhor compreendida se examinada sua inserção histórica. Greco (2009, p. 167-168) ensina que as raízes do tributo se encontram no uso da força, quando havia, na Antiguidade, a figura do espólio de guerra e o ressarcimento pelo vencido das despesas do vencedor. Essa realidade marca forte tensão na relação entre o fisco e os contribuintes, que perdurará até os dias de hoje: a experiência com o tributo, no Ocidente, é marcada como manifestação do exercício de poder pelo Estado. Com a Revolução Industrial, o fenômeno tributário deixa de ser apenas uma relação de poder e adquire a configuração de uma relação jurídica, sob o manto do Estado de Direito, que se submete às leis e à jurisdição, inclusive ao tributar, além de garantir os direitos individuais.

Em relação ao Direito Público brasileiro e ao Direito Tributário, houve uma dupla influência: do direito estadunidense, que pregava a liberdade individual no plano constitucional, e do direito europeu, que trazia a autoridade estatal no plano administrativo. Esse amálgama gera, no Brasil, uma tensão entre liberdade e autoridade, pois há o prestígio desta, apenas limitada diante das garantias constitucionais da liberdade individual (GRECO, 2009, p. 167-168).

Em se tratando da evolução histórica no Brasil, da extrafiscalidade direcionada à intervenção econômica e à finalidade social, pode-se afirmar que a Constituição de 1824 não apresentava qualquer menção sobre o tema, mas a Constituição de 1891 tinha referências à tributação aduaneira e de proteção e estímulo ao mercado interno. Essa noção também esteve presente nas Constituições de 1934 e 1937, tendo maior ênfase na Constituição de 1946, que trabalhou a questão da finalidade social do tributo. A Constituição de 1967 também manteve a ideia de finalidade extrafiscal econômico-social, mantida na criação do Código Tributário Nacional (MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p. 86-88).

Se, na Constituição de 1967, o fundamento do Estado era seu poder ditatorial, claramente expresso no preâmbulo da redação dada pela Emenda n. 1/1969, a Constituição de 1988 apresenta uma inversão: ela constitui um Estado destinado a atuar em favor da sociedade, atendendo às prioridades e aos objetivos por ela definidos nos seus dispositivos. Não se pode afirmar que a Constituição de 1988 foi mero rearranjo de dispositivos; ao contrário, ela alterou o fundamento filosófico-constitucional do Estado e, com ele, também da tributação. Portanto, o Estado pós-1988 não é investido, originariamente, de poder; ao contrário, possui uma função de busca dos interesses da sociedade civil. Do poder à função, da força estatal à solidariedade social, como destaca, ainda, Greco (2009, p. 173-174):

Isso altera o fundamento último da tributação, que passa a ser a ideia de solidariedade ou coesão social a partir da qual se identificam os objetivos buscados e à luz dos quais encontrará espaço a cobrança de tributos [...]

Note-se que o fundamento do tributo é o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada. Fundamento não é o poder do Estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade.

Assim, os novos paradigmas apresentados pela Constituição de 1988 instituíram um modelo de Estado que se comprometeu com a promoção do desenvolvimento em harmonia com a solução de problemas sociais e com a preservação do meio ambiente, com a promoção da isonomia de oportunidades e, em qualquer caso, sempre com respeito aos princípios fundamentais. O desenvolvimento nacional pode ser promovido de muitas formas; entre elas, a utilização do tributo como forma de indução do comportamento é primordial na promoção do desenvolvimento socioeconômico (CARVALHO, 2011, p. 15).

Quando se trata do papel do Estado tradicional como apenas vigilante da economia, e como, contemporaneamente, este passou a desempenhar um papel ativo no campo não somente econômico como social, Schoueri (2005, p. 2) afirma que, “[...] dentre os instrumentos que se vale o Estado para a atuação sobre a ordem econômica e social, modificando-a segundo os desígnios constitucionais, surgem as normas tributárias.” Desaparece, assim, a neutralidade na tributação: as normas tributárias são instrumentos decisivos do Estado na intervenção sobre o desenrolar das atividades econômicas (SCHOUERI, 2005, p. 1-3).

Portanto, o Estado não apenas pode, como deve utilizar-se da extrafiscalidade como um instrumento de promoção social, por meio do uso de normas tributárias que visem assegurar a efetivação dos direitos constitucionais em geral e, em específico, os direitos fundamentais sociais. Recebe atenção da doutrina, nos tempos atuais, a extrafiscalidade socioambiental, que serve como meio de consecução do desenvolvimento sustentável (MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p. 109). Entretanto, mesmo sendo a socioambientalidade e as normas tributárias indutoras no campo econômico os grandes campos de atuação da função extrafiscal dos tributos, não se pode esquecer que muitas outras ações de proteção social podem ser alcançadas por via tributária. É o caso dos direitos

fundamentais da proteção à maternidade e à criança, por meio do Programa Empresa Cidadã, que será tratado a seguir.

2 A licença-maternidade como direito fundamental social

Inicialmente, antes de adentrar no tema do Programa Empresa Cidadã, que diz respeito à prorrogação da licença-maternidade, são importantes algumas considerações sobre esse instituto e sua classificação como direito fundamental social, previsto constitucionalmente. Isso é importante para evitar mal-entendidos, como alerta Schier (2005, p. 16), uma “[...] leitura expansiva poderia determinar uma inadequada compreensão da Constituição, eis que, efetivamente, nem tudo, no ordenamento jurídico, deve ou pode ser reconduzido aos direitos fundamentais.” Se tudo é fundamental, nada é fundamental. É preciso, portanto, caracterizar com cautela a fundamentalidade desse direito. Para tanto, em primeiro lugar, são necessárias algumas breves considerações sobre a licença-maternidade, para, então, ser feita uma análise dos direitos fundamentais e fundamentais sociais.

Segundo Delgado (2012, p. 1091), em se tratando da licença-maternidade, são importantes duas fases na evolução da legislação. A primeira delas é a fase anterior ao cumprimento efetivo do disposto na Convenção Internacional 103 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), de 1952, que foi até 1974, quando a legislação assegurou o afastamento da mãe após o parto por 12 semanas, e foi estipulado que os salários do período seriam pagos pela previdência e não mais arcados pelo empregador; a segunda, a fase que seguiu ao cumprimento da Convenção.

A Convenção 103 da OIT, promulgada no Brasil pelo Decreto n. 58.820/1966, assegura que de forma alguma o empregador deve ser responsabilizado pessoalmente pelo custo do pagamento das parcelas de licença-maternidade, a fim de evitar a discriminação ou que se dificulte o ingresso da mulher no mercado de trabalho (GARCIA, 2010, p. 8).

No Brasil, a previsão constitucional da licença-maternidade é de cento e vinte dias, conforme art. 7º, XVIII, da Constituição. Nos termos da Lei n. 10.421/2002, a licença e o salário-maternidade foram estendidos às mães adotantes de forma fracionada. Mais tarde, isso foi modificado pela Lei n. 12.010/2009, que igualou o período de licença das mães adotantes ao das mães gestantes, ou seja, 120 dias, independente da idade da criança adotada.

A responsabilidade do custeio do salário-maternidade é da Previdência Social, tanto no caso de mães gestantes quanto adotantes. Diferentemente, o pagamento da licença-maternidade à gestante é feito pela empresa, que deduz os valores de suas contribuições previdenciárias (NASCIMENTO, 2007, p. 191). Já no caso da mãe adotante, o pagamento é realizado diretamente pela Previdência Social (DEMO; SOMARIVA, 2006, p. 83).

Para reforçar a importância e a impossibilidade de renúncia do direito à licença-maternidade, é importante destacar o seguinte posicionamento de Barros (2013, p. 867):

As normas de proteção à maternidade são imperativas, insuscetíveis de disponibilidade, logo, não se poderá, nem mesmo com o assentimento da empregada gestante, exigir-lhe trabalho durante a licença, sob pena de arcar o empregador

com o pagamento do salário relativo à prestação de serviços e sujeitar-se à penalidade administrativa a que alude o art. 401 da CLT, independentemente do salário-maternidade que será devido à empregada, nos termos do art. 393 da CLT.

Parece correta a caracterização desse direito como “direito fundamental”. De forma bem genérica, Canotilho (2003, p. 380) afirma que, em relação à parte histórica dos direitos fundamentais, costuma-se fazer um corte que conduz a uma separação absoluta em duas épocas, uma anterior ao *Virginia Bill of Rights de 1776* e à *Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen de 1789*, que se caracterizava por uma “cegueira” às ideias de direitos do homem, e outra posterior, de constitucionalização – ou posituação desses direitos em constituições.

Os direitos fundamentais são de difícil classificação sintética e precisa, considerando a ampliação e a transformação desses direitos ao longo da história, bem como pelo fato de existirem diversas expressões diferentes para designá-los (SILVA, 2013, p. 177). Mesmo existindo diversas nomenclaturas para se referir aos direitos fundamentais, deve-se destacar, especialmente, a discussão sobre as expressões “direitos do homem” e “direitos fundamentais”. Nesse sentido, Canotilho (2003, p. 393), que utiliza a expressão “direitos fundamentais”, também utilizada no presente estudo, afirma que, mesmo frequentemente utilizados como sinônimos, há uma distinção entre as expressões “direitos do homem” e “direitos fundamentais”. Aduz que a distinção pode ser feita da seguinte maneira:

[...] direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espaço-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu caráter inviolável, intemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos objectivamente vigentes numa ordem jurídica concreta. (CANOTILHO, 2003, p. 393).

Embora haja distinção conceitual, é certo que muitos direitos podem ser qualificados simultaneamente como “direitos humanos” e como “direitos fundamentais”. Para a Leite (2013, p. 34), por exemplo, o trabalho deve ser considerado como direito humano e fundamental. Humano, pois é reconhecido enquanto tal, de forma solene, em documentos internacionais, desde o Tratado de Versalhes, em 1919, passando pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pelo Pacto de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, ratificado pelo Brasil em 1992, além das diversas convenções da OIT, que tratam dos direitos relacionados ao trabalho. Fundamental, considerando que nosso ordenamento jurídico o positivou na Constituição como princípio (e valor) fundamental do Estado Democrático de Direito, no artigo 1º, II, III e IV; além de direito social, com previsão nos artigos 6º e 7º; e ainda, como fundamento e princípio da ordem econômica, nos termos do artigo 170, *caput* e inciso VIII.

Se tem razão Alexy (2011, p. 50), ao afirmar que, “Sempre que alguém tem um direito fundamental, há uma norma que garante esse direito”, então, pode-se estar diante de um direito fundamental, catalogado na Constituição. Mas essa confirmação depende de que se avance mais na teoria dos direitos fundamentais. Em relação ao fato

dos direitos fundamentais serem aqueles que estão positivados constitucionalmente, é importante destacar o conceito de norma de direito fundamental, de Alexy (2011, p. 76):

Uma tal definição geral sustenta que normas de direitos fundamentais são todas as normas para as quais existe possibilidade de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais. Para as normas diretamente estabelecidas normalmente é suficiente uma referência ao texto constitucional. Uma fundamentação mais profunda, que demonstre por que aquilo que a Constituição diz é válido, normalmente tem, para a práxis da fundamentação referida a direitos fundamentais, um interesse apenas teórico. Isso demonstra que a generalização da definição baseada em uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais não elimina, de forma nenhuma, a diferença entre normas de direitos fundamentais estabelecidas direta e indiretamente.

Diante da diferença conceitual entre normas de direitos fundamentais e os direitos fundamentais propriamente ditos, segue a conceituação de direitos fundamentais de Sarlet (2012, p. 77-78), que o faz com base no conceito de Alexy; entretanto, considerando, também, a abertura material expressamente presente no texto constitucional pátrio, o que torna o conceito mais aplicável à nossa realidade jurídica:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo). De resto, uma conceituação de cunho descritivo e que contenha referenciais indicativos do efetivo conteúdo dos direitos fundamentais somente parece viável à luz do direito positivo e após identificados os elementos constitutivos da matéria dos direitos fundamentais.

Ao introduzir o tema dos direitos fundamentais, Canotilho (2003, p. 377) delimita-os, igualmente, como aqueles positivados juridicamente em determinada ordem constitucional. Positivar esses direitos fundamentais significa incorporar, na ordem jurídica positiva, direitos considerados “naturais” e “inalienáveis” do indivíduo. Sem essa posição jurídica, para o autor, “Os direitos do homem são esperanças, aspirações, idéias, impulsos, ou, até, por vezes, mera retórica política, mas não direitos protegidos sob forma de normas (regras e princípios) de direito constitucional.”

José Afonso da Silva (2013, p. 181-182), que utiliza a expressão “direitos fundamentais do homem”, define-as como “[...] situações jurídicas, objetivas e subjetivas, definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana.” Segue afirmando que essas normas, no plano interno, assumiram o caráter de normas positivas constitucionais, sendo direitos constitucionais, na medida em que foram inseridas na Constituição. Quando a Constituição tem legitimidade democrática, como a brasileira de 1988, os direitos fundamentais são “[...] direitos que nascem e se fundamentam, portanto, no princípio da soberania popular.” (SILVA, 2013, p. 181-182). Por isso, ressalta Bonavides (2011, p. 616): “Não há constitucionalismo sem direitos fundamentais. Tampouco

há direitos fundamentais sem a constitucionalidade da ordem material cujo norte leva ao princípio da igualdade, pedestal de todos os valores sociais de justiça.”

Os estudiosos classificam, também, os direitos fundamentais em gerações ou dimensões. Há divergência, porém, acerca da terminologia empregada e em relação ao número e ao conteúdo de gerações ou dimensões apresentadas.

Bonavides (2011, p. 571-572) esclarece que o vocábulo “dimensão” pode substituir, com vantagem lógica e qualitativa, o termo “geração”, caso este induza apenas uma sucessão cronológica, no sentido de caducidade das gerações anteriores. Isso, de fato, não procede, desde que ocorre justamente o contrário, pois os direitos de primeira geração permanecem após a constitucionalização da segunda, que permanece diante da terceira, e assim por diante. Sarlet (2012, p. 45-52), mais incisivo, discorda da terminologia “gerações”, para classificar os direitos fundamentais, e opta pelo termo “dimensões”. E mesmo diante da divergência doutrinária em relação a essas dimensões, não parece haver discrepância na caracterização dos direitos fundamentais de primeira dimensão como os direitos da liberdade – direitos civis, políticos e de propriedade – e dos direitos fundamentais de segunda dimensão como os direitos relativos à igualdade substancial, aí incluídos os direitos sociais (BONAVIDES, 2011, p. 561-593). Essa segunda dimensão é a que mais interessa no tratamento da licença-maternidade.

Os direitos da segunda dimensão formaram o grande debate do século XX, da mesma forma que os de primeira dimensão dominaram a especulação jurídica do século anterior. Os direitos da segunda geração envolvem, conforme a doutrina, os direitos sociais, culturais, econômicos e coletivos ou de coletividades. Foram introduzidos no constitucionalismo nas diversas formas de Estado social, após o declínio do liberalismo em meados do século XX. Esses direitos estão intimamente ligados ao princípio da igualdade, do qual não podem se separar, pois seria o mesmo que os desmembrar de sua razão de ser (BONAVIDES, 2011, p. 564).

Mais especificamente, em relação aos direitos fundamentais sociais, Sarlet (2012, p. 47) afirma que, já no século XIX, esses direitos começaram a despontar, por meio de grandes movimentos reivindicatórios que geraram o reconhecimento progressivo de direitos. Têm origem relacionada ao impacto da Revolução Industrial e dos graves problemas sociais e econômicos que a ela se seguiram, com o surgimento das doutrinas socialistas. Verificou-se que a mera formalização da liberdade e da igualdade em textos jurídicos, ainda que constitucionais, não era capaz de gerar a garantia de sua fruição pelo simples desenrolar da economia. Assim, passou-se a atribuir ao Estado o dever de um comportamento ativo na efetivação da justiça social. O papel do Estado na promoção desses direitos fica claro na expressão de Sarlet (2012, p. 470): “[...] não se cuida mais, portanto, de liberdade do, e, perante o Estado, e sim de liberdade por intermédio do Estado.” Isso não significa, porém, a inexistência de papel ativo do Estado na garantia de direitos fundamentais de primeira geração, como demonstraram Holmes e Sustain (1999, p. 49); sob esse ponto de vista, a distinção perde nitidez e os direitos fundamentais recobram unidade.

Os direitos fundamentais de cunho social já haviam sido contemplados de forma “embrionária” e isolada nas Constituições Francesas de 1793 e 1848, na Constituição

do Brasil de 1824 e na Alemã de 1849 (SARLET, 2012, p. 47) e caracterizam-se por outorgar prestações sociais estatais aos indivíduos, como assistência social, trabalho, saúde, educação, etc. Traduzem uma transição das liberdades formais abstratas para liberdades materiais concretas. Entretanto, somente no século XX, especialmente nas Constituições pós-segunda guerra, esses novos direitos fundamentais passaram a ser consagrados constitucionalmente em número e intensidade significativos, e objeto, também, de diversos pactos internacionais.

Silva (2013, p. 288) fornece um belo conceito para os direitos fundamentais sociais:

Assim, podemos dizer que os direitos sociais, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade. Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real, o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade.

Entre os direitos sociais está o trabalho, e os direitos dos trabalhadores são aqueles enumerados nos diversos incisos do art. 7º da Constituição, além de outros que visem à melhoria de sua condição social. Assim, há aqueles direitos expressamente enumerados e outros, decorrentes do regime jurídico adotado pela Constituição. Entre os que são enumerados, existem os que apresentam aplicabilidade imediata e aqueles que dependem de lei para sua efetivação prática. Porém, essas normas definidoras de direitos fundamentais, independente de terem ou não aplicabilidade imediata, importam em obrigações do Estado em proporcionar aos trabalhadores a concreta fruição desses direitos (SILVA, 2013, p. 291).

A proteção à maternidade e à infância é direito social expresso no artigo 6º da Constituição. Já a licença-maternidade é prevista de forma genérica no inciso XVIII do artigo 7º da CF, estabelecendo o período, a garantia de emprego e de salário, nos seguintes termos:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XVIII - Licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias.

Atualmente, portanto, o direito à licença-maternidade encontra-se no rol constitucional expresso de direitos dos trabalhadores, qualificados como direitos sociais nos termos dos artigos 6º e 7º da Constituição. Esses preceitos localizam-se no Título II, intitulado *Dos Direitos e Garantias Fundamentais*, e, nele, no Capítulo II, *Dos Direitos Sociais*. Portanto, o direito à licença-maternidade foi concebido, pelo Poder Constituinte, de forma clara e inequívoca, como um direito fundamental assegurado constitucionalmente.

Entretanto, outras normas regulam esse direito de forma específica. Uma delas é o artigo 10, II, *b*, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Esse preceito estabelece o período de estabilidade desde a confirmação da gravidez até cinco meses

após o parto. A Lei n. 11.770/2008, por sua vez, amplia a garantia prevista no preceito constitucional, criando o Programa Empresa Cidadã, que possibilita o aumento desse período de licença em mais dias.

3 Eficácia do direito fundamental social da licença-maternidade

É de grande importância, no estudo dos direitos fundamentais sociais, o problema de sua eficácia e de sua aplicabilidade. A respeito, veja-se o que ensina Bonavides (2011, p. 657):

A observância, a prática e a defesa dos direitos sociais, a sua inviolável contutura formal, premissa indeclinável de uma construção material sólida desses direitos, formam hoje o pressuposto mais importante com que fazer eficaz a dignidade da pessoa humana nos quadros de uma organização democrática da Sociedade e do Poder [...] Sem a concretização dos direitos sociais não se poderá alcançar jamais “a Sociedade livre, justa e solidária”, contemplada constitucionalmente como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º).

Dessa forma, em relação à aplicabilidade dos direitos fundamentais sociais e à problemática de necessidade de lei posteriores para a sua regulação e aplicação efetiva, cabe destacar o seguinte posicionamento de Silva (2013, p. 182):

A eficácia e aplicabilidade das normas que contém os direitos fundamentais dependem muito de seu enunciado, pois se trata de assunto que está em função do Direito positivo. A Constituição é expressa sobre o assunto, quando estatuiu que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais tem aplicabilidade imediata. Mas certo é que isso não resolve todas as questões, porque a Constituição mesma faz depender de legislação ulterior a aplicabilidade de algumas normas definidoras de direitos sociais, enquadrados dentre os fundamentais.

Silva (2013, p. 182) continua, ainda, afirmando que, por regra, as normas que estabelecem os direitos fundamentais individuais e democráticos têm eficácia contida e aplicabilidade imediata, enquanto aquelas normas que definem os direitos econômicos e sociais têm sua eficácia limitada, além de princípios programáticos e de aplicabilidade indireta. Entretanto, mesmo assim, são dotadas da mesma juridicidade que as outras, além de terem uma importante função, considerando que se tornam garantias do exercício de outros direitos fundamentais e da democracia, na medida em que podem ir gradativamente se aperfeiçoando com a evolução legislativa e adquirindo eficácia mais ampla.

Bonavides (2011, p. 616) tem, a respeito, a frase lapidar: “Os direitos fundamentais são a bússola das Constituições.” Por isso, a gravidade das inconstitucionalidades não está apenas em seu aspecto formal, mas também no conteúdo material, e está muito presente no caso dos países subdesenvolvidos, nos quais as estruturas constitucionais não são suficientemente sólidas, sendo vulneráveis aos reflexos da economia, da política e das finanças. Diante disso, o Estado acaba não tendo o controle desses fatores, gerando uma espécie de déficit de soberania, externa e internamente, o que ocasiona a perda, em

grande parte, de sua capacidade regulatória. Se isso já ocorria antes da globalização e do neoliberalismo, aumentou muito após o seu surgimento.

Além do problema da efetividade dos direitos fundamentais sociais, há, ainda, outros obstáculos para a concretização desses direitos. Nesse sentido, dispõe Bonavides (2011, p. 614):

Não resta dúvida, porém, de que, à margem da teorização, no âmbito exclusivo da realidade pura de nosso tempo, os obstáculos para concretizar direitos fundamentais de natureza social aumentaram consideravelmente por efeito do neoliberalismo e da globalização. Da Sociedade mesma, onde atuam esses fatores novos, partem ameaças que se poderão tornar letais à liberdade enquanto direito fundamental. A moderna e complexa Sociedade de massas, como Sociedade pós-industrial, desde muito tem feito crescer esse risco.

E segue o autor, situando bem o problema:

Em rigor, diante de novos perfis empresariais do sistema capitalista, das ofensas ao meio ambiente, da expansão incontrolada de meios informáticos e principalmente da mídia posta a serviço do Estado e das cúpulas hegemônicas da economia, tais ameaças tendem a se tornar cada vez mais sérias e delicadas, obstaculizando a sobredita concretização. (BONAVIDES, 2011, p. 614).

Nesse sentido, deve-se lutar pela aplicabilidade dos direitos fundamentais como um todo, para que sejam efetivados na prática, promovendo a sua aplicação aos cidadãos e cumprindo a ordem constitucional. Todo direito fundamental demanda ação estatal ativa, inclusive tributária (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 59). A distinção entre direitos fundamentais sociais e individuais é relevante, apenas, para evidenciar decorrerem de dois “[...] paradigmas o modelos distintos de regulación jurídica, [...] modelo del ‘derecho privado clásico’ y modelo del ‘derecho social’” (ABRAMOVICH; COURTIS, 2004, p. 49); mas, sob o ponto de vista de sua exigibilidade, adquirem unidade. Uma das formas de promoção estatal dos direitos fundamentais, conforme visto, é a extrafiscalidade, resultado da eficácia que advém da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, promovendo irradiação normativa dos direitos fundamentais sobre todo o ordenamento e, em particular, o Direito Tributário (ANDRADE, 2001, p. 138; SARLET, 2012, p. 143). Em virtude dessa dimensão objetiva, é possível sustentar, inclusive, o dever de atuação extrafiscal na promoção dos direitos fundamentais. No caso específico, a extrafiscalidade como forma de promoção do direito fundamental da licença-maternidade: uma forma de atuação direta na empresa, atenuando aquele problema percebido e denunciado por Bonavides.

4 O programa empresa cidadã

O Programa Empresa Cidadã foi criado pela Lei n. 11.770/2008. Foi, em seguida, regulamentado pelo Decreto n. 7.052/2009 e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 991/2010.

É muito importante tentar compreender, ainda, de forma simplificada, quais foram as razões e os fundamentos que levaram o Poder Legislativo a aprovar a Lei n. 11.770/2008. Sobre essas razões, Lima (2010, p. 58) anota:

As razões legislativas que motivaram a elaboração da Lei n. 11.770/2008 e do Decreto n. 7.052/2009 estão em consonância com o fundamento da Dignidade da Pessoa Humana, princípio basilar da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como também o Princípio da Proteção Integral da criança. A motivação do legislador consubstanciou-se, essencialmente, em viabilizar a amamentação prolongada e a promoção da companhia materna nos primeiros seis meses de vida, considerando a necessidade para o desenvolvimento saudável da criança, que merece a proteção integral e prioritária. Ademais, as descobertas científicas justificam e fundamentam a necessidade da prorrogação da licença-maternidade, como sendo uma questão de saúde pública.

A relevância da exposição de motivos na formulação e na aplicação das normas, antes preconceituosamente descartada pela doutrina tributarista, é bem exposta por Borges (2013, p. 120), que recorre ao pensamento complexo:

É ônus do intérprete e aplicador identificar a alternativa que mais se aproxima da justiça tributária. Como alcançá-la? No âmbito da complexidade, nada é pre-excluído no espaço exegético. Assim, a exposição de motivos, os considerando dos atos legislativos podem fornecer subsídios interpretativos que não devem ser desprezados no ato da aplicação [...] Uma vez vigente a lei tributária, a exposição de motivos do projeto que a originou se converte num dado tão objetivo quanto os preceitos legais.

O referido programa foi destinado à prorrogação da licença-maternidade mediante a concessão de incentivo fiscal. Essa prorrogação é de 60 dias para além do período de 120 dias previsto no artigo 7º, XVIII, da Constituição. É o que vem disposto no artigo 1º da Lei n. 11.770/2008.

A diferença é que o valor do salário da empregada, nesse período que ultrapassa o prazo constitucional, não é custeado pela Previdência Social, como ocorre na licença-maternidade de 120 dias. É suportado pelo próprio empregador, que pode, posteriormente, obter compensação na apuração de seu Imposto de Renda.

Por essa razão, da mesma forma que o pagamento do salário-maternidade da empregada gestante, efetuado pelo empregador, é reembolsado pela Previdência, o pagamento realizado pelo empregador no caso do Programa Empresa Cidadã é compensado por dedução fiscal. Portanto, durante o período de prorrogação, a empregada terá direito à remuneração integral nos mesmos moldes do salário-maternidade pago pela Previdência Social, mas com dedução fiscal ao empregador.

Os parágrafos primeiro e segundo do artigo 1º da Lei n. 11.770/2008 dispõem que a prorrogação será garantida à empregada de pessoa jurídica que aderir ao programa, desde que seja feito um requerimento até o final do primeiro mês após o parto e que seja concedido após a fruição da licença-maternidade prevista na Constituição. Em relação à empregada adotante ou que obtiver guarda judicial para fins de adoção, ela terá a prorrogação garantida na mesma proporção.

Já no artigo 2º da mesma Lei, há a autorização para a instituição do programa pela administração pública direta, indireta e fundacional. Observa-se, por exemplo, o caso da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional que, por meio do Decreto n. 6.690/2008, prorrogou, em seu âmbito, a licença-maternidade às gestantes e adotantes:

Art. 2º - Serão beneficiadas pelo Programa de Prorrogação da Licença à Gestante e à Adotante as servidoras públicas federais lotadas ou em exercício nos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional.

§ 1º - A prorrogação será garantida à servidora pública que requeira o benefício até o final do primeiro mês após o parto e terá duração de sessenta dias.

As pessoas jurídicas poderão aderir ao Programa Empresa Cidadã por meio de requerimento à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme prescreve o artigo 3º do Decreto n. 7.052/2009.

Em se tratando do incentivo fiscal, cabe destacar que o artigo 5º da Lei n. 11.770/2008 dispõe que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração da empregada pago no período da prorrogação, sendo vedada a dedução como despesa operacional. Além disso, devem ser observadas as normas complementares a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (artigo. 4º do Decreto n. 7.052/2009).

Nesse sentido, cabe destaque à Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n. 991/2010, que dispõe sobre o Programa Empresa Cidadã, em sua redação atual. No seu artigo 4º, a IN/RFB n. 991/2010 dispõe que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) devido, em cada período de apuração, o valor total pago à empregada no período da prorrogação da licença-maternidade, que corresponde à sua remuneração integral, mantendo a vedação da dedução como despesa operacional. Essa dedução fica limitada ao valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido, com base no lucro real trimestral ou no lucro real, apurado no ajuste anual.

Os parágrafos segundo e terceiro do artigo 4º estabelecem que a dedução também é aplicada ao Imposto de Renda determinado com base no lucro estimado. Nesse caso, o valor deduzido com base no lucro estimado não será considerado pago por estimativa e deve compor o valor a ser deduzido do Imposto de Renda devido no ajuste anual. O parágrafo quarto, por sua vez, que remete ao terceiro, estabelece o seguinte:

§ 4º O disposto nos incisos I e II do § 3º aplica-se aos casos de despesas da remuneração da empregada pagas no período de prorrogação de sua licença-maternidade, deduzidas do IRPJ devido com base em receita bruta e acréscimos ou com base no resultado apurado em balanço ou balancete de redução.

(§ 3º O valor deduzido do IRPJ com base no lucro estimado de que trata o § 2º: I - não será considerado IRPJ pago por estimativa; e II - deve compor o valor a ser deduzido do IRPJ devido no ajuste anual).

Seguindo, o parágrafo quinto do mesmo artigo prescreve que o valor total da remuneração da empregada, pago no período de prorrogação de 60 dias, e o registrado

na escrituração comercial deverão ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ou seja: o benefício restringe-se ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – o que não deixa de fazer sentido, se for pensado que os valores arrecadados por essa contribuição compõem o orçamento do Instituto Nacional da Seguridade Social.

Pode-se observar, pela análise legislativa feita anteriormente, que o Programa Empresa Cidadã não é universal em relação àqueles que são autorizados a participar, pois engloba somente empresas que se enquadram no modelo de lucro real, o que exclui a participação de diversas empresas e diversos trabalhadores – aliás, a expressiva maioria das empresas brasileiras recolhe seus tributos pelo Simples Nacional ou pela sistemática do Lucro Presumido, ficando excluídas da possibilidade de proporcionar, às suas empregadas, a licença-maternidade estendida, nos moldes do Programa.

Diante do que foi exposto, por meio do exame dos dispositivos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, é possível compreender a regulamentação no sentido de motivar as empresas, por meio da aplicação de incentivos fiscais, a realizarem a prorrogação da licença-maternidade de suas empregadas gestantes e adotantes, considerando que o valor do salário delas é deduzido no Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), abatendo o custo do empregador, embora com severas restrições no número de empresas e empregados que podem participar do Programa.

5 O programa empresa cidadã e sua eficácia promotora de direitos fundamentais: balanço crítico

Diante do conceito de extrafiscalidade como o emprego de tributos, não com objetivo prioritário de arrecadação, mas de regular comportamentos sociais, políticos e econômicos, pode-se afirmar que a lei que cria o Programa Empresa Cidadã, com a finalidade de promover os direitos constitucionais da maternidade e da criança, é, seguramente, uma lei extrafiscal, pois não visa arrecadar tributos diretamente, mas incentivar uma conduta.

Como a previsão constitucional nem sempre é garantia de aplicabilidade dos direitos ali previstos, em alguns casos, como no apresentado neste estudo, faz-se necessária a normatização posterior para a sua regulamentação. No caso da lei que cria o Programa Empresa Cidadã, houve clara tentativa de normatização no sentido de garantir a aplicabilidade do direito fundamental da maternidade de forma ainda mais ampla do que aquela prevista na Constituição: o Texto Constitucional garante um direito mínimo, mas a legislação infraconstitucional avança – embora timidamente – para ampliar aquele direito.

Logo, pode-se afirmar que o Programa da Empresa Cidadã é uma forma de promoção da efetividade dos direitos fundamentais da maternidade, que proporcionará um contato entre mãe e filho por um período mais prolongado, além dos cuidados necessários à criança nos meses mais importantes de adaptação ou após o seu nascimento.

Pode ser, inclusive, compreendida como ação afirmativa, isto é, ação estatal planejada “[...] com o fim de assegurar uma efetiva igualdade entre raças e gêneros no mercado de trabalho e identificar e eliminar todas as práticas discriminatórias.” (LOPES, 2000). É decisivo, contudo, tentar avaliar em que medida houve, realmente, o alcance eficaz do objetivo da lei.

Pode-se indagar que a limitação imposta pela lei, no que diz respeito às empresas participantes, exclui do Programa Empresa Cidadã as empresas médias, de pequeno porte e microempresas. Salvo raras exceções, essas empresas são optantes por regimes tributários distintos do Lucro Real, que é o único modelo autorizado na Lei n. 11.770/2008. Como dito, as empresas não grandes costumam ser tributadas pela sistemática do Lucro Presumido, no caso do Imposto de Renda, ou, se pequenas ou microempresas, pelo regime do Simples Nacional.

Esse fato acaba, também, causando uma limitação injusta, tanto para as empresas excluídas do programa, quanto para as trabalhadoras dessas empresas, que não podem fruir do mesmo direito. A norma criou, claramente, uma situação de desigualdade. Sob o ponto de vista do cidadão, nada justifica uma licença maior para uma empregada pelo simples motivo de estar trabalhando em uma empresa maior, bem como nada justifica que o conflito de gênero no mercado de trabalho seja atenuado, por via tributária, apenas nas grandes empresas. A igualdade de gênero no trabalho é garantida como direito fundamental e sua estatura constitucional é reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, que considerou vedado ser “[...] facilitada e estimulada a opção deste [empregador] pelo trabalhador masculino, ao invés da mulher trabalhadora.” (ADI 1946-5/DF). E, sob o ponto de vista da empresa, concede uma possibilidade de atração de empregadas para umas e não para outras, justamente para as maiores. É um interessante campo de pesquisa em tema de igualdade tributária (ÁVILA, 2009).

Há, também, a exclusão do empregado doméstico, pois não existe previsão legal de pessoas físicas como participantes do programa. Nesse sentido, anota a doutrina:

[...] o Programa Empresa Cidadã, na tentativa de inovar na seara de benefícios fiscais, vai de encontro ao sistema padrão existente, retrocedendo ao não contemplar a possibilidade de pessoas físicas terem a faculdade de conceder uma licença ampliada às suas trabalhadoras [...]. Há de se destacar que não se pode fazer uso da “desculpa” utilizada pelo Poder Executivo quanto à sua inaplicabilidade pelo simples fato de uma sistemática de recolhimento diferenciado, afinal, tal sistema, que inclui a pessoa física, já vem sendo utilizado há décadas por distintas leis de incentivos fiscais sem que houvesse a manifestação de tais problemas. (ALMEIDA, 2012, p. 437-438).

Outro ponto que pode gerar pouco incentivo na participação do empregador no Programa da Empresa Cidadã é a redação do artigo 5º da Instrução Normativa da RFB n. 991/2010, que exige a comprovação de inexistência de dívidas tributárias. Novamente, a doutrina denuncia:

Sabemos que o mencionado requisito, de comprovação de inexistência de dívidas tributárias, é de praxe nas legislações que visam conceder benefícios fiscais às empresas. Porém, a Lei n. 11.770/2008, apesar de tratar de incentivos fiscais

de dedução de imposto de renda, o benefício real alcançado não é usufruído pela empresa em si, e sim por suas empregadas. (ALMEIDA, 2012, p. 441).

De fato, há razão nesse posicionamento. O benefício, em rigor, é para a empregada, não para a empresa. Assim, não faz qualquer sentido que a empregada tenha dificultado seu acesso ao benefício em função da situação fiscal da empresa. Trata-se de exigência claramente descabida e que pode ser questionada junto ao Poder Judiciário.

Cabe, ainda, análise quanto ao real incentivo para as empresas em aderirem ao Programa, pois a lei não oferece nenhuma real vantagem financeira ou fiscal ao empregador, apenas uma compensação e o título de empresa cidadã. Também sobre esse aspecto, tem-se interessante posicionamento doutrinário:

Note-se que à primeira vista, conforme vem sendo apontado por alguns estudiosos, a mera concessão do título “Empresa Cidadã” por si só não aparenta ser o suficiente para atrair as empresas a participarem efetivamente do programa. Apesar do respaldo que merecem tais estudiosos, discordamos dessa opinião, afinal, conforme já apontado, a Lei n. 11.770/2008 se destina tão só às empresas tributadas com base no lucro real, ou seja, às empresas de grande porte no país, que necessitam trabalhar incansavelmente a associação de sua marca com a de uma empresa socialmente responsável, muitas vezes, inclusive, investindo cifras elevadíssimas para obterem êxito em repassar tal imagem. Logo, a concessão do título “Empresa Cidadã”, certamente, será ponto de atração para tais empresas, principalmente por se tratar de um título obtido de forma não onerosa (afinal, todos os valores gastos serão devidamente descontados do IRPJ, posteriormente), bem como gerará uma maior satisfação de seus funcionários, o que, indubitavelmente, acarretará em resultados positivos para a empresa. (ALMEIDA, 2012, p. 434).

Essa condição põe em xeque a própria qualificação do Programa como uma tributação extrafiscal, uma vez que não concede vantagem direta. Eis aqui uma interessantíssima hipótese de extrafiscalidade, que pode provocar efeito sem mexer diretamente com a condição financeiro-tributária da empresa. De fato, a lei tem seu caráter extrafiscal, com o objetivo de incentivar as empresas a estenderem a licença-maternidade às empregadas gestantes e adotantes, fazendo valer a efetivação dos direitos fundamentais de proteção à maternidade, à criança e à família. Entretanto, pelo que foi possível observar, a não ser pelo título de Empresa Cidadã, que traz uma boa imagem empresarial, os empregadores não possuem um incentivo financeiro efetivo para a implementação desse programa. Ainda assim, é norma que permite uma opção socialmente vantajosa sem ônus financeiro para a empresa. Tem seu caráter extrafiscal, sem dúvida, embora elaborado de forma especial.

Dessa maneira, é cabível a sugestão de revisão no texto legal, de forma que o ingresso no Programa ficasse tanto mais atrativo aos empregadores na aplicação dos referidos direitos, quanto para que mais empresas pudessem aderir a ele. Caminhar-se-ia naquele sentido defendido, há cinco décadas, pelo pioneirismo de Becker (2007, p. 10): “As leis devem ser modificadas a fim de que os novos problemas sociais e econômicos que proliferam vertiginosamente na aceleração da História recebam as respectivas soluções pela criação de novas leis.”

Portanto, considerando que o Estado é criado pela sociedade civil para servi-la (GRECO, 2009, p. 173-174), o Estado poderia tomar as providências necessárias para a

implementação mais eficaz do Programa da Empresa Cidadã, oferecendo reais incentivos fiscais, e à todas as empresas, não somente às de grande porte, de forma que esse direito estabelecido legalmente possa ser aproveitado de forma universal pelas trabalhadoras, sem qualquer distinção em relação ao tipo de empresa empregadora.

Para isso, faz-se necessária uma análise interdisciplinar, sistêmica, ou seja, que abranja não somente o Texto Legal, mas todas as esferas do problema, mesmo que fora do Direito Tributário, do Direito do Trabalho, ou fora até mesmo da Ciência do Direito, vista em sentido estrito, chegando-se a outros âmbitos. Nesse sentido:

É imprescindível que hoje, para uma adequada interpretação das normas que direta ou indiretamente relacionam-se a essa manifestação da extrafiscalidade, os estudos jurídicos aproximem-se, sem pré-conceitos, dos conhecimentos adquiridos por outros ramos do direito, sobretudo, nesse caso, a economia e a política fiscal, social e ambiental [...] Apesar da histórica tendência de “direito de arrecadação” que se vinculou ao direito tributário, e, por sua vez, às tendências individualistas, restritivas, e fiscalistas, além dos entraves metodológicos desenvolvidos pela doutrina frente a estudos interdisciplinares, a chave para a compreensão de fenômenos correlatos escapa à perspectiva minimalista já consolidada em nossa doutrina. (MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p. 119).

Como explica a doutrina, o caminho interdisciplinar, sistêmico e complexo é o que se anuncia ao estudioso contemporâneo do Direito:

Complexa é uma realidade constituída por elementos heterogêneos, associados de forma inseparável [...] Conhecer a soma de elementos é insuficiente para conhecer o conjunto e os próprios elementos em si. Ampliando-se a visão, não é conhecendo o direito positivo e a economia que se compreende a sociedade na qual ambos se inserem, porque essa sociedade pode ter propriedades não compreensíveis pela visão isolada daqueles elementos. (FOLLONI, 2013, p. 340).

Também os temas relativos a direitos humanos e a direitos fundamentais podem – e devem – ser examinados sob ângulo complexo (GRUBBA, 2013, p. 19). Assim, a prorrogação da licença-maternidade deve ser analisada sob seus vários aspectos e reflexos, para que haja uma visão do todo em que ela está inserida. Este trabalho procurou percorrer as interconexões entre o Direito do Trabalho, o Direito Tributário e o Direito Constitucional, em uma visão sistêmica do assunto, para a adequada compreensão e a busca de soluções que apresentem maior efetividade ao Programa Empresa Cidadã.

Conclusão

Conclui-se, portanto, que a lei que estabelece o Programa da Empresa Cidadã é norma de caráter extrafiscal, pois cria um incentivo fiscal para a prática de determinada conduta, utilizando os tributos sem preocupação imediata com fins arrecadatórios. O tributo é usado, aqui, como instrumento para a concessão da prorrogação do direito fundamental social da licença-maternidade, compensando o custo para o empregador no valor no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Entretanto, mesmo diante do fato de a empresa adquirir o título de Empresa Cidadã, ela recebe apenas compensação fiscal, não fazendo jus a qualquer vantagem financeira efetiva. Por isso, o Programa Empresa Cidadã poder ser compreendido como utilizador de tributação extrafiscal, por um lado, mas de forma limitada e tímida, de outro. Outra limitação relevante é o fato de que apenas a estreita minoria das empresas brasileiras podem aderir ao Programa: apenas aquelas que recolhem seu Imposto de Renda pela sistemática do Lucro Real, ou seja, as maiores empresas do Brasil. Empresas que se valem da sistemática do Lucro Presumido, ou as pequenas e microempresas inseridas no Simples Nacional, ficam excluídas. Isto é, de um lado, um contrassenso: a depender da forma de recolhimento de tributos adotada por seu empregador, a empregada, que não tem qualquer ingerência nesse aspecto, fica impedida de obter licença-maternidade estendida. De outro lado, é um agravo à isonomia, a medida que algumas mulheres poderão obter o benefício e outras não terão essa possibilidade, tendo que concorrer, no mercado de trabalho, com desvantagens perante os homens.

O balanço que foi possível fazer, neste artigo, evidencia um lado claramente positivo no Programa: de ampliar um direito fundamental estabelecido pela Constituição, indo além do que seria constitucionalmente obrigatório. Porém, da mesma forma, deixa claro aspectos evidentemente negativos: a timidez na intensidade do incentivo econômico-tributário aos empregadores; a reduzida abrangência do número de empresas que podem aderir ao Programa e, com isso, a restrição a que muitas mulheres possam ter a licença-maternidade estendida; e o ferimento à igualdade, em razão de que nem todas as mulheres poderão gozar de um direito fundamental ampliado.

Referências

ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2004.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. Desafios ao desenvolvimento e eficácia da nova licença-maternidade: proposta para seu aprimoramento. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 13, n. 50, p. 429-445, abr. 2012.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARROS, Alice Monteiro. *Curso de direito do trabalho*. 9. ed. São Paulo: LTr, 2013.

BECHO, Renato Lopes. Competência Tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 216, p. 123-131, set. 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013.

BRASIL. Decreto n. 58.820, de 14 de julho de 1966. Promulga a Convenção n. 103 sobre proteção à maternidade. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 jul. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D58820.htm>. Acesso em: 3 jan. 2014.

BRASIL. Decreto n. 6.690, de 11 de novembro de 2008. Institui o Programa de Prorrogação da Licença à Gestante e à Adotante, estabelece os critérios de adesão ao Programa e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6690.htm>. Acesso em: 7 jan. 2014.

BRASIL. Decreto n. 7.052, de 23 de dezembro de 2009. Regulamenta a Lei n. 11.770, de 9 de setembro de 2008, que cria o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade, no tocante a empregadas de pessoas jurídicas. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 dez. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Decreto/D7052.htm>. Acesso em: 3 jan. 2014.

BRASIL. Lei n. 10.421, de 15 de abril de 2002. Estende à mãe adotiva o direito à licença-maternidade e ao salário-maternidade, alterando a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943, e a Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 abr. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10421.htm>. Acesso em: 23 fev. 2014.

BRASIL. Lei n. 11.770, de 09 de setembro de 2008. Cria o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade mediante concessão de incentivo fiscal, e altera a Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 09 set. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11770.htm>. Acesso em: 3 jan. 2014.

BRASIL. Lei n. 12.010, de 03 de agosto de 2009. Dispõe sobre adoção; altera as Leis n. 8.069, de 13 de julho de 1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente, n. 8.560, de 29 de dezembro de 1992; revoga dispositivos da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, e da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 04 ago. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12010.htm>. Acesso em: 26 fev. 2014.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB 991, de 21 de janeiro de 2010. Dispõe sobre o Programa Empresa Cidadã. Alterada pela Instrução Normativa RFB n. 1.292, de 20 de setembro de 2012. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 22 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in9912010.htm>>. Acesso em: 3 jan. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1946-5, de 03 de abril de 2003. Relator: Ministro Sydney Sanches. *Jus Brasil*, Brasília, DF, 16 maio 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266805>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. *Normas tributárias indutoras no federalismo fiscal*. 225 p. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2011. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2014.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 11. ed. São Paulo: LTr, 2012.

DEMO, Roberto Luis Luchi; SOMARIVA, Maria Salute. Benefícios previdenciários e seu regime jurídico. Salário-família, Salário-maternidade, Auxílio-reclusão e Seguro Desemprego. *Síntese Trabalhista*, Porto Alegre: Síntese, v. 17, n. 200, p. 75-93, fev. 2006.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. Repercussões da Lei n. 12.010/2009 no Salário-Maternidade em caso de adoção. *Revista IOB Trabalhista e Previdenciária*, Porto Alegre, v. 21, n. 248, p.07-14, fev. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRUBBA, Leilane Serratine. A complexidade econômica dos direitos humanos: uma dimensão escondida do desenvolvimento humano. *Espaço Jurídico Journal of Law*, Chapecó, v. 14, n. 1, p. 17-34, 2013.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: Norton, 1999.

LEITE, Carlos Henrique Bezerra. *Curso de direito do trabalho*. 4. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

LIMA, Ivana Bittencourt. Prorrogação da licença-maternidade: razões legislativas. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, Vitória da Conquista, ano 7, v. único, n. 9/10, p. 43-60, jan./dez. 2010, p. 58. Disponível em: <<http://periodicos.uesb.br/index.php/cadernosdeciencias/article/viewFile/879/886>>. Acesso em: 3 jan. 2014.

LOPES, Otavio Brito. A questão da discriminação no trabalho. *Revista Virtual da Casa Civil*. Brasília, DF, v. 2, n. 17, out./2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_17/artigos/art_otavio.htm>. Acesso em: 12 jun. 2014.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 33. ed. São Paulo: LTr, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 4, out./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rede-4-outubro-2005-paulo%20schier.pdf>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

Data de submissão: 26 de março de 2014
Avaliado em: 22 de maio de 2014 (Avaliador A)
Avaliado em: 22 de maio de 2014 (Avaliador B)
Aceito em: 12 de junho de 2014