



Mestrado em Direito

Área de Especialização em Ciências Jurídico-económicas.

**A CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURANÇA SOCIAL A CARGO DA ENTIDADE
EMPREGADORA E A SUSTENTABILIDADE DO MODELO DE FINANCIAMENTO
DO REGIME GERAL DOS TRABALHADORES POR CONTA DE OUTREM.**

Jorge Eduardo Braz de Amorim

Dissertação apresentada para obtenção do grau de mestre em Direito sob a orientação da Sra. Prof.^a Doutora Glória Teixeira e Co-orientação do Sr. Prof.^o Doutor Liberal Fernandes.

Setembro de 2017.

Agradecimentos

À Professora Doutora Glória Teixeira, orientadora desta dissertação, agradeço pela disponibilidade, dedicação e preciosa orientação, que se estendeu do auxílio na escolha do tema ao ponto final deste trabalho.

Ao Professor Doutor Liberal Fernandes, co-orientador desta dissertação, agradeço pela aceitação do encargo e principalmente pela disponibilidade e interesse na orientação deste trabalho.

Sr. Professor Doutor César Garcia Novoa, agradeço pela disponibilidade de receber-me em estágio de investigação na Universidade de *Santiago de Compostela* – Espanha, o que muito contribuiu em minha pesquisa.

À família agradeço o apoio e, sobretudo a compreensão pelas ausências e privações de convívio, necessários para alcançar o objetivo final desta jornada.

Resumo

A contribuição para a segurança social a cargo das entidades empregadoras assume importante papel no financiamento do sistema contributivo da segurança social, especificamente, no regime geral dos trabalhadores por conta de outrem.

A crise económico-financeira e a falta de competitividade da economia portuguesa que impede a manutenção de um crescimento económico sustentável, bem como o grave problema demográfico (envelhecimento populacional), e ainda o problema de automação dos postos de trabalho levado a efeito pela chamada “indústria 4.0”, podem afetar a própria sustentabilidade do atual modelo de financiamento do regime geral do sistema contributivo.

Ante a este cenário de crise sistêmica, no presente trabalho analisaremos as principais deficiências do modelo de financiamento por via de uma análise crítica da contribuição para a segurança social de responsabilidade das entidades empregadoras.

Palavras-chaves: Financiamento da segurança social; obrigações contributivas; sustentabilidade do regime contributivo.

Abstract

The social security contributions borne by the employers takes on an important role in the financing of the contributory social security system, specifically, in the general scheme of employees.

The economic and financial crisis and the lack of competitiveness of the Portuguese economy, which prevents the maintenance of sustainable economic growth, as well as the serious demographic problem (population aging), and the problem of automation of jobs carried out by the so-called " industry 4.0 ", may affect the very sustainability of the current model of financing of the general scheme of the contributory system.

Against this backdrop of systemic crisis, in this work we review the main shortcomings in the financing model through a critical analysis of the social security contributions of employers ' responsibility. Making the end a draft of an amendment.

Keywords: financing of social security; contributory obligations; sustainability of the contributory scheme.

Sumário

Agradecimentos.....	2
Resumo.....	3
Abstract.....	4
Abreviaturas.....	6
Introdução.....	7
Cap. I – Princípios orientadores do Sistema de Segurança Social.....	9
1. Linhas gerais do sistema de segurança social.....	9
2. Modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem...13	
2.1.Regime de Repartição.	
2.2.Princípio da Adequação Seletiva.	
2.3.Princípio da Contributividade.	
Cap. II – Financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem.....	23
1. Fontes de Financiamento.....	23
2. Os principais desafios do modelo de financiamento do regime geral.....	24
2.1. Envelhecimento populacional.	
2.2. Alta tributação sobre o rendimento.	
2.3. Custo do fator trabalho como elemento do custo de produção.	
2.4. Os efeitos da “indústria 4.0”.	
Cap. III - A contribuição para a segurança social a cargo da entidade empregadora.....	32
1. Natureza jurídica.....	32
1.1. Posição contemporânea da doutrina e jurisprudência.	
1.2. A clássica posição da doutrina.	
1.3. A evolução do sistema e a natureza jurídica das contribuições.	
2. Princípio da Capacidade contributiva.....	40
2.1. A aplicabilidade do princípio às “contribuições” das entidades empregadoras.	
2.2. O princípio da capacidade contributiva e a “justiça fiscal”.	
2.3. Análises quanto ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva.	
2.4. O princípio da tributação do rendimento real das pessoas coletivas.	
Cap. IV - Reflexões objetivando possíveis soluções.....	46
1. Receitas Fiscais como fontes do subsistema contributivo.....	46
1.1. A remuneração do trabalho como base de incidência contributiva.	
1.2. A participação das receitas fiscais: tendência e evolução.	
1.3. Receitas fiscais como fonte de financiamento do regime geral.	
2. Adequação do tipo tributário.....	50
Conclusão.....	52
Referências Bibliográficas.....	57

Abreviaturas

Art.º = Artigo

CRC = Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social.

CIRS = Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

CRP = Constituição da República Portuguesa.

CF ou CFB = Constituição Federal do Brasil.

Cfr. = Conforme

FEFSS = Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

IRS = Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IRC = Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

INE = Instituto Nacional de Estatística

IVA = Imposto de Valor Acrescentado.

LBSS = Lei de Bases da Segurança Social.

LGT = Lei Geral Tributária.

PME = Pequenas e médias empresas.

SS = Seguintes.

STC = Sentença Tribunal Constitucional.

TC = Tribunal Constitucional.

V. = Ver.

Introdução

As contribuições das entidades empregadoras para a segurança social correspondem à quota-parte das obrigações contributivas que estão a cargo das pessoas coletivas ou entes equiparados que contratam trabalhadores¹. Trata-se, em última análise, da principal fonte de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, regime que está inserido no subsistema previdencial (ou contributivo) do sistema público de segurança social em Portugal.

No presente trabalho, buscaremos inicialmente fazer um breve enquadramento sobre as contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras no regime geral dos trabalhadores por conta de outrem inseridas no Sistema de Segurança Social em Portugal, para em seguida, por via de uma análise crítica ao modelo de financiamento do regime geral, identificar alguns desafios a serem enfrentados pelo Estado português para garantir a sustentabilidade do próprio modelo de financiamento que a nosso ver, como demonstraremos, são causados principalmente pelas variáveis externas relacionadas com o problema da demografia, crescimento económico e dos novos modelos de produção, verificáveis através da automação dos postos de trabalho.

Cabe esclarecer que o presente trabalho foi realizado tendo em conta que o problema da sustentabilidade da segurança social não passa apenas pelas fontes de receita, mas também pelo galopante aumento dos custos sociais que está intimamente relacionado com a dimensão do Estado Social, porém, em respeito à delimitação do tema proposto, abordaremos somente os desafios que podem provocar a insustentabilidade do modelo de financiamento do regime geral por via da insuficiência de receitas. Ainda no campo da delimitação cabe esclarecer que tanto na análise crítica dos elementos do modelo de financiamento quanto na análise dos desafios que se lhe impõe, realizamos um estudo voltado à contribuição a cargo das entidades empregadoras, muito embora, a maioria das conclusões alcançadas também podem ser aproveitadas pelas quotizações pagas pelos trabalhadores.

A nosso ver, a importância e a actualidade do estudo proposto, reside no facto de não obstante um dos principais objetivos do Código dos Regimes Contributivos do Sistema

¹ Também fazem parte da obrigação contributiva as quotizações pagas pelos empregados, que representam outra cota-parte do que é, por regra, a fonte de financiamento do regime geral.

Previdencial de Segurança Social² ser o reforço da sustentabilidade do sistema³, tal objetivo não foi alcançado, posto que as soluções por ele implementadas, com este fim específico, estão desconexas com a atual realidade económica e social.

A partir da compreensão do nosso sistema de segurança social, bem como do papel e dificuldades que as contribuições para a segurança social exercem e enfrentam no financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, buscaremos analisar as contribuições das entidades empregadoras sob dois enfoques: no primeiro, ante a grandeza que possui no conjunto de receitas do sistema⁴, faremos uma análise de sua função arrecadatória, cotejando-a ao modelo de financiamento do subsistema contributivo e aos desafios que podem interferir em sua eficiência e eficácia como principal fonte de receita; no segundo enfoque a análise centra-se na segurança jurídica e justiça tributária da contribuição a cargo da entidade empregadora; neste sentido propomos a apreciação da sua natureza jurídica e a sua subordinação ao princípio da capacidade contributiva, como expressão mais elevada da justiça tributária.

Neste sentido, o presente trabalho, sem a pretensão de esgotar o tema, tem por objetivo contribuir para o aperfeiçoamento das contribuições das entidades empregadoras e do modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem e de forma indireta do sistema de segurança social. Após as análises críticas supra referidas, à guisa de conclusão trazemos reflexões e hipóteses que esperamos contribuir para o aperfeiçoamento da participação entidades empregadoras no financiamento do regime geral, seja sob o aspecto jurídico-tributário, seja sob o enfoque da sustentabilidade do modelo de financiamento.

² Aprovado pela Lei n.º 110/2009 de 16 de setembro. (Que também designaremos por Código Contributivo).

³ Consoante Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 270/X/4ª o Código Contributivo deveria enquadrar-se “num novo paradigma de justiça intergeracional, social e contributiva” com vista a alcançar quatro objetivos principais: “i- Dar resposta ao eminente envelhecimento demográfico; ii – Ser favorável ao emprego; iii – Combater a exclusão social e a pobreza; e iv – Conciliar mais e melhor proteção social com uma política de rigor e eficiência”.

⁴ A contribuição social da entidade patronal juntamente com as quotizações dos trabalhadores representaram em 2014, 55,4% do total da receita efetiva, sendo, portanto, no conjunto, a principal fonte de receita do sistema. Ver: Relatório de Contas da Segurança Social, referente ao ano de 2014, publicado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social., em <http://www.seg-social.pt/publicacoes?bundleId=13481321>.

Capítulo I

Princípios orientadores do Sistema de Segurança Social

1. Linhas Gerais sobre o Sistema de Segurança Social

Antes de versarmos sobre o modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, teceremos algumas linhas gerais sobre o Sistema da Segurança Social em Portugal.

Conforme Glória Teixeira⁵, o sistema de segurança social é formado por “três pilares”: o *primeiro pilar* representa o sistema público da segurança social, composto por regimes contributivos e não contributivos, de cunho obrigatório e de responsabilidade do Estado; o *segundo pilar* é composto pelos regimes profissionais, complementares ao regime contributivo do sistema público, criados por empresas, grupos de empresas, sectores económicos ou profissionais e tem carácter facultativo; e o *terceiro pilar*, é formado por planos de poupança-reforma, individuais e abertos, de iniciativa privada igualmente complementares ao sistema público de segurança social.

Apelles da Conceição⁶, seguindo uma linha funcional, divide o sistema “global” de segurança social, em três sistemas menores: *sistema previdencial*, *sistema de proteção social de cidadania* e *sistema complementar*. O autor introduz em cada sistema menor - que compõem o que ele chama de “sistema global” - subsistemas e regimes, públicos ou privados, consoante as respectivas funções: *no sistema previdencial* estão alocados os regimes (públicos ou privados) com “função seguro”, ou seja, regimes contributivos cujos benefícios visam substituir os rendimentos provenientes do trabalho; *no sistema de proteção social de cidadania*, encontram-se os regimes e subsistemas não contributivos ou “fracamente contributivos”⁷ com função redistributiva; e por último, *no sistema complementar*, o autor lista os regimes (públicos e privados), de natureza complementar aos demais, que não seguem os modelos clássicos (bismarkiano ou beveridgiano)⁸, seguindo antes um modelo “liberal” que é gerido por mecanismos de mercado.

⁵ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª edição, Coimbra: Almedina, 2016, pp. 139-151.

⁶ CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social. Manual Prático*. 9.ª edição, Coimbra: Almedina, 2014, pp. 73-80.

⁷ Como por exemplo, as prestações complementares do regime de proteção social convergente.

⁸ Sistema bismarkiano: criado por Otto Bismark, foi desenvolvido a partir do sistema de seguros sociais obrigatórios, de cariz laboralista e financiado por contribuições dos empregados e empregadores. Sistema

Cumpra ainda ressaltar a posição de Ilídio das Neves⁹, que divide o sistema de segurança social em dois regimes com grandes objetivos distintos. Resumidamente, o primeiro objetivo está voltado à proteção dos trabalhadores e familiares, e corresponde ao regime contributivo; e o segundo objetivo, está voltado à proteção de garantias mínimas aos cidadãos correspondendo ao regime não contributivo.

As divisões, na sua totalidade, convergem nas separações entre sistemas públicos e sistemas privados, obrigatórios e facultativos; e ainda na subdivisão entre sistema contributivo e não contributivo. Estas divisões e subdivisões delineiam o papel do Estado na responsabilidade pelo cumprimento de cada função da segurança social, de cada componente do sistema, sem promover à substituição do Estado como garante final do sistema público que pode ser complementado por sistemas privados. Logo, não há uma substituição, mas sim um complemento da função do Estado no sistema público.

Neste sentido importa reforçar que a divisão do sistema da segurança social português não corresponde ao modelo proposto pelo Banco Mundial que, ao fazer uma crítica ao sistema onde as funções da segurança social¹⁰ estão depositadas em um único pilar de apoio (de responsabilidade exclusiva do Estado), recomendou, no relatório denominado *Averting the Old Age*¹¹, que as mesmas deveriam ser repartidas em pilares distintos em que o papel do Estado seria igualmente distinto em cada um deles. Onde: o 1.º Pilar, de responsabilidade exclusiva do Estado, reduzir-se-ia às garantias mínimas de cidadania; o 2.º Pilar seria composto por planos privados obrigatórios que abarcariam as obrigações retiradas do Estado quando da reformulação Pilar único; e o 3º Pilar seria composto por planos privados facultativos e complementares.

Desta forma, em nosso entender, os benefícios complementares de base profissional do sistema de segurança social português¹² não representam a implementação do “2.º Pilar” do

Beverigiano: desenvolvido a partir do relatório de W. H. Beveridge, de caráter universal, visa assegurar as necessidades essenciais e comuns a todos os cidadãos; é financiado pelo Estado. Para mais ver: QUELHAS, Ana Paula Santos. *A refundação do papel do Estado nas políticas sociais*. Coimbra: Almedina, 2001, pp. 36-37.

⁹ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social. Princípios Fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, pp. 30-31.

¹⁰ Funções de previdência (resguardo económico), de redistribuição e de garantia (eficácia do resguardo económico) - Conforme relatório referido na nota 8, infra.

¹¹ V. Relatório do Banco Mundial “*Averting the Old Age Crisis*”, Oxford University Press, Outubro, 1994.

¹² Já previsto na Lei 28/84, de 14 de Agosto, tendo sido regulamentado pelo Decreto-Lei nº 396/86, de 25 de Novembro.

modelo do Banco Mundial, bem como os planos de poupança-reforma individuais e abertos¹³ não representam o “3º Pilar” do referido relatório, posto que, em nosso modelo multi-pilar, não há uma substituição da primazia do Estado, mas sim um complemento. A existência dos 2º e 3º pilares no nosso sistema de segurança social em nada diminuem as obrigações do Estado em garantir um sistema público unificado e universal¹⁴, por ser a expressa determinação da norma constitucional.

O Sistema Público de Segurança Social tem previsão constitucional no artigo 63.º da CRP. Este dispositivo constitucional encarrega o Estado dos deveres de “organizar, coordenar e subsidiar” um sistema “unificado e descentralizado” a que todos tenham direito ao acesso e que protejam os cidadãos de situações de “falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade de trabalho”.

Na norma supra referida identificamos os “cinco requisitos constitucionais” do sistema público da segurança social, sendo eles: i - a universalidade, que estendem os benefícios da segurança social a todos os cidadãos; ii - a integralidade, que molda o âmbito material do sistema onde ficam abrangidas todas as situações de falta ou diminuição de rendimento ou meios de subsistência; iii - a unidade, que pugna pela unificação dos regimes e subsistemas em um único sistema de segurança social; iv - a descentralização em face da administração direta, conferindo ao sistema um carácter de autonomia institucional; e v - a participação dos interessados, diretos e indiretos, no planeamento, gestão, acompanhamento e avaliação do funcionamento do sistema^{15 16}.

O art.º 63.º da CRP, enumera as eventualidades que o sistema deve proteger, porém, não de forma taxativa, mas sim exemplificativa¹⁷.

Quanto ao financiamento do sistema público de segurança social, a CRP ficou-se silente, apenas atribuindo a responsabilidade do Estado de subsidiá-lo; o que, seguindo de

¹³ Estabelecidos desde 1989, através do Decreto-Lei n.º 205/89, de 27 de junho.

¹⁴ Em sentido contrário, como exemplos de adoção do modelo proposto pelo Banco Mundial podemos citar os sistemas de segurança social do Chile, Peru, México, Japão, dentre outro. Cf. ALMEIDA, Milton Vasques Thibau de. *Fundamentos Constitucionais da Previdência Social*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011, p. 89.

¹⁵ Conforme CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I, 4ª ed. rev., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p 816.

¹⁶ Sobre os requisitos constitucionais do sistema voltaremos a tratá-los de forma mais detalhada nos pontos seguintes deste trabalho.

¹⁷ MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo 1, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 1288.

perto Jorge Miranda e Rui Medeiros¹⁸, confere certa liberdade ao legislador¹⁹. Neste sentido, a CRP iguala-se à Constituição espanhola que em seu art. 41º., ao dispor os elementos gerais norteadores do sistema de segurança social, também nada estabelece quanto ao modelo de financiamento do mesmo. Por outro lado, em sentido inverso, a Constituição brasileira, art.º 195, dispõe de forma exaustiva o modelo de financiamento do sistema de “seguridade social”²⁰.

Ao nível infraconstitucional, as linhas gerais do Sistema Público de Segurança Social, estão estabelecidas na Lei de Bases da Segurança Social²¹, que corrobora a já citada divisão funcional do sistema de segurança social, em três sistemas menores: i - *o sistema de proteção social e cidadania*, que tem por objetivo à garantia dos rendimentos ou meios de subsistência mínimos, necessários à uma integração social e igualdade de oportunidades; ii- *o sistema previdencial*, que visa garantir a substituição de rendimento do trabalho perdido ou reduzido por circunstância pré-estabelecidas; e iii – *o sistema complementar*, composto pelo regime público de capitalização²² e regimes complementares abertos ou fechados, que não têm por condão substituir os demais sistemas.

O nosso estudo centra-se no sistema previdencial que, por sua vez, também se divide em regimes distintos, definidos e regulados pelo Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social²³.

Utilizando-se apenas a divisão do Código Contributivo, o sistema previdencial é composto em regra²⁴ pelos seguintes regimes: i – Regime geral dos trabalhadores por conta de outrem²⁵; ii – Regime dos trabalhadores independentes; e iii – Regime de Seguro Social Voluntário.

O regime geral dos trabalhadores por conta de outrem está regulado pelos artigos 24.º e seguintes do CRC, tem por finalidade proteger os trabalhadores “que exerçam atividade

¹⁸ Ibidem, p. 1299.

¹⁹ Voltaremos ao tema no ponto 4.2 deste trabalho.

²⁰ O sistema de segurança social brasileiro, na perspectiva mais abrangente, é denominado de *seguridade social*, e abrange o sistema de previdência social (correspondente ao nosso sistema previdencial), o sistema de saúde e o sistema de assistência social (que corresponde ao nosso sistema de proteção social e cidadania).

²¹ Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro – doravante LBSS.

²² Ver art.º 82.º da LBSS.

²³ Lei n.º 110/2009 de 16 de setembro - doravante CRC. O CRC estabelece o âmbito pessoal, o âmbito material e as relações jurídicas de cada regime, bem como, o respectivo regime sancionatório.

²⁴ Segundo a divisão de Apelles da Conceição, citada no texto, tendo por base a divisão segundo o critério funcional da contributividade, também o Regime Especial de Proteção Social Convergente (ex-regime de proteção social da função pública) e os demais Regimes Especiais (e.g., advogados, solicitadores...), fazem parte do Sistema Previdencial. Limitamo-nos a utilizar a divisão do próprio CRC.

²⁵ Doravante denominado penas por Regime Geral.

profissional remunerada ao abrigo de contrato de trabalho...”, os a eles equiparados por lei²⁶ ou os especialmente abrangidos²⁷, das eventualidades pré-definidas que possam provocar redução ou cessação (provisória ou definitiva), de seus rendimentos.

2. Modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem

Certas as linhas introdutórias sobre a composição do sistema de segurança social em Portugal, passaremos agora a analisar o modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, objeto central deste trabalho.

O modelo de financiamento do regime geral orienta-se pelos princípios, formas e fontes estabelecidos na LBSS. O seu regime financeiro segue predominantemente o *modelo de repartição*. Rege-se pelos princípios *da contributividade, da diversidade das fontes de financiamento e princípio da adequação seletiva*²⁸.

Nas linhas seguintes, far-se-á uma cuidada apreciação do regime financeiro, do princípio da adequação seletiva, do princípio da contributividade e das fontes de financiamento, e analisaremos os elementos centrais do modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem.

2.1. Modelo de Repartição.

Os modelos de repartição e de capitalização (ou a combinação dos dois) são as técnicas mais comuns de gestão financeira dos sistemas de segurança social.²⁹ A grande maioria dos países europeus adota o modelo de repartição como regime financeiro nos seus sistemas de segurança social³⁰.

O regime financeiro da segurança social abalizado no modelo de repartição tem como pedra angular³¹ a ideia de contrato social, remetendo-nos, portanto, em sua génese, a Hobbes e Rousseau³². Porém, através dos contributos doutrinários contemporâneos, sobretudo do

²⁶ V. art.º 24.º do CRC.

²⁷ V. art.º 25.º do CRC

²⁸ V. art.ºs 54.º, 88.º e 89.º da Lei de Bases, respectivamente. Que serão desenvolvidos nos pontos seguintes deste trabalho.

²⁹ GOULART, Noémia. “O Financiamento da Segurança Social.” in Por onde vai o Estado Social em Portugal?, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, p. 300

³⁰ NASSAR, Elody Boulhosa. *Previdência social na era do envelhecimento*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 204.

³¹ Quando analisado sob o aspecto filosófico.

³² Cfr.: CABRAL, Nazaré da Costa. *O Orçamento da Segurança Social. Enquadramento da Situação Financeira do Sistema de Segurança Social Português*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 58.

conceito de “justiça entre gerações” de John Rawls³³, podemos deslocar a pretérita fundamentação centrada na pura obrigação contratual, para uma ideia de solidariedade intergeracional, que inclusive está normatizada na LBSS.

A solidariedade intergeracional quando aplicada ao financiamento da segurança social conceitua o modelo de repartição como sendo o regime financeiro pelo qual os custos com os benefícios que estão a ser efetivados atualmente em favor da geração de beneficiários inativos são arcados pelo esforço financeiro das gerações ativas. Este modelo baseia-se na confiança do contribuinte em que o Estado, em retribuição a uma contribuição atual, garantirá um benefício futuro para cobertura de seus riscos sociais³⁴.

Por outro lado, o modelo de capitalização está baseado na poupança individual dos próprios beneficiários, através da rentabilização individualizada das contribuições e quotizações. Neste sistema a tributação como fonte de financiamento é substituída pela poupança forçada, individualizada por contribuinte, o que faz desaparecer a função redistributiva da segurança social. O capital formado pelas poupanças forçadas, acrescido dos seus rendimentos, constituirá a base de financiamento das futuras prestações que o próprio beneficiário necessitará na condição de inativo. Conforme aponta Ilídio das Neves, existem duas “técnicas” para a aplicação do modelo de capitalização: a primeira consiste no “regime de prestações definidas”, em que o valor da pensão é fixado pelo tempo de contribuição e do rendimento base; o risco inerente ao movimento financeiro de capitalização pertence ao gestor do recurso. A segunda técnica consiste no “regime de contribuições definidas”, onde as pensões assumem formas de rendas equivalentes ao capital e rendimentos acumulados; aqui o risco corre por conta do beneficiário³⁵.

Ambos os modelos de regimes financeiros até aqui descritos possuem vantagens e desvantagens. O modelo de repartição permite que o sistema de segurança social exerça suas funções de redistribuição e de solidariedade intergeracional; por outro lado, face aos desafios que abordaremos no ponto n.º 2 do capítulo II deste trabalho, pode tornar-se insustentável. Por sua vez, o modelo de capitalização tem como ponto positivo a criação de poupança

³³ As futuras gerações devem contribuir para com as gerações pretéritas pois partem de uma posição inicial mais favorecida do que a anterior face ao esforço daquelas, gerando, portanto, obrigações mútuas intergeracionais. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Carlos Pinto Correia, Lisboa: Editora Presença, 1993, pp. 229-233.

³⁴ GOULART, Noémia. “*O financiamento da segurança social*”..., op. cit., p. 300.

³⁵ NEVES, Ilídio das. *Crise e Reforma da Segurança Social. Equívocos e realidades*. Lisboa: Edições Chambel, 1998, pp. 126-127.

interna que permite um aumento de investimento, auxiliando o desenvolvimento económico; porém, em contrapartida, as pensões ficam fortemente dependentes do mercado de capitais e à mercê da sua volatilidade e insegurança.

Certamente a ponderação entre prós e contras de ambos os modelos fez nascer um terceiro modelo que vem sendo adotado por alguns países, de forma crescente, e que combinam técnicas de financiamento baseadas no modelo de repartição e no modelo de capitalização, com a finalidade de amenizar os problemas e otimizar os benefícios de cada um. Surge assim o modelo misto de regime financeiro; que, segundo Apelles da Conceição, pode apresentar-se sob duas formas distintas: 1- capitalização atenuada (ou mitigada), onde há predominância da técnica de capitalização; e 2- repartição com reservas (ou por períodos), onde predomina o modelo de repartição³⁶.

Voltando-nos para o sistema português, conforme observa Ilídio das Neves³⁷, a partir da Lei de bases da Segurança Social n.º 17/2000, de 8 de agosto, passou-se a reintroduzir, ainda que de forma tímida, elementos do modelo de capitalização no modelo de repartição puro, estabelecido a partir do novo sistema de segurança social previsto na Constituição da República de 1976³⁸.

Estamos convencidos de que a atual LBSS (que em seu art.º 92.º, alínea e) lista os rendimentos do FEFSS, regido pelo modelo de capitalização, como fonte de financiamento do sistema), combinada com o Decreto-Lei n.º 367/2007 (que em seu art.º 14.º, n.º 3, elenca as transferências do FEFSS como fonte de receita subsidiária do regime previdencial), deixa clara a presença do modelo de capitalização no regime financeiro do sistema público de segurança social, inclusive no subsistema previdencial.

Em verdade, a LBSS faz ainda referência ao modelo de capitalização em cinco artigos³⁹, em todos eles sugerindo uma vertente ampla para a possibilidade de utilização do regime de

³⁶ CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social. Manual Prático...*, op. cit., p. 641.

³⁷ NEVES, Ilídio das. *Lei de bases da segurança social comentada e anotada*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, pp: 253 e 256.

³⁸ Em Portugal o modelo de regime financeiro adotado sofreu diversas alterações. No âmbito profissional prevaleceu até o início da década 60 o modelo de capitalização pura, passando para o modelo de capitalização atenuada com a reforma de 1962. A partir do aumento do âmbito material da proteção social, nos anos 70, o regime migrou para o modelo de repartição pura. GOULART, Noémia. “*O financiamento da segurança social*”, op. cit., pp. 300-301.

³⁹ Ver artigos 8.º, n.º 2; 57.º, n.º 4; 58.º, n.º 1; 82.º e 91.º.

capitalização no modelo de financiamento⁴⁰, reforçando, a nosso ver, a adoção do sistema misto⁴¹, ainda que com predominância do modelo de repartição^{42 43}.

2.2. Princípio da Adequação Seletiva

O princípio da adequação seletiva e o princípio da diversificação das fontes de financiamento estruturam o modelo de financiamento do sistema público de segurança social.⁴⁴ Consoante tal princípio, cada fonte de financiamento⁴⁵ está afeta a uma modalidade de proteção social específica. Esta afetação é levada a efeito pelo art.º 90º da LBSS, o qual atribui uma fonte de financiamento específica, para cada subsistema ou forma de prestação da segurança social.

Assim, não obstante as diversas fontes disponíveis para o financiamento do sistema, em observação aos princípios da adequação seletiva e da contributividade⁴⁶, o subsistema previdencial é financiado, em regra, somente pelas quotizações a cargo dos trabalhadores e pelas contribuições a cargo das entidades empregadoras⁴⁷.

O princípio da adequação seletiva foi introduzido no ordenamento jurídico português a partir da Lei de Bases de 2000⁴⁸. Surge como consequência das conclusões do Livro Branco da Segurança Social⁴⁹, com dois objetivos claros:

⁴⁰ Com possibilidade de sua utilização moldar o esforço contributivo no financiamento do sistema previdenciário, e com a possibilidade de utilização do modelo de capitalização para adequação do sistema de financiamento às mudanças socioeconómicas. Ver n.º 4 do art.º 57 e n.º 1 do art.º 58.º, ambos da LBSS.

⁴¹ Ressaltando não ser este o posicionamento majoritário da doutrina, que entende que no caso português, pratica-se o modelo de repartição. Ver: CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social...*, op. cit., p. 641; e GOULART, Noémia. *"O financiamento da segurança social"*..., op. cit., p. 302.

⁴² Casalta Nabais, também neste sentido, entende que nosso sistema, para minorar o problema da sustentabilidade financeira, vem adotando elementos do modelo de capitalização. NABAIS, José Casalta. *"O financiamento da Segurança Social em Portugal"*, in Estudos em memória do Conselheiro Luís Nunes de Almeida, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 650.

⁴³No que pese à controvérsia quanto à utilização do modelo de capitalização no sistema previdencial, temos indiscutivelmente a previsão de um regime público complementar da segurança social baseado no modelo de capitalização. Trata-se do regime público de capitalização (Certificados de Reforma), que consiste em uma contribuição mensal de seus beneficiários que são contabilizadas em contas particulares que forma o "Fundo dos Certificados de Reformas". Ver: Decreto-Lei n.º 26/2008, de 22 de fevereiro; e Portaria n.º 211/2008, de 29 de fevereiro.

⁴⁴ Cfr. art.º 87.º da Lei de Bases.

⁴⁵ Em cumprimento ao princípio da diversificação das fontes (art.º 88.º da LBSS, estabelece a "ampliação das bases de obtenção de recurso financeiro" com o objetivo de reduzir o custo da mão-de-obra.), o sistema de segurança social dispõe de diversas matrizes de receitas que estão enumeradas no art.º 92.º da LBSS.

⁴⁶ V. art.º 54.º da Lei de Bases. A ser melhor estudado no ponto seguinte.

⁴⁷ V. art.º 90.º n.º 2 da Lei de Bases.

⁴⁸ Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto.

⁴⁹ Livro Branco da Segurança Social, Livro Branco, Janeiro, 1998. Publicação que se originou de um estudo denominado "Reforma do Sistema de Segurança Social – Cenários Perspectivos de Estruturação e

1.º - Garantir uma adequada gestão financeira ao sistema, sobretudo, porque, através da separação das fontes, é possível obter uma análise e avaliação da situação financeira de cada “componente” do sistema de segurança social de forma individualizada.

2.º - Garantir o rigor financeiro, afastando definitivamente o crónico incumprimento do Estado na sua responsabilidade para com o financiamento do subsistema “não contributivo”⁵⁰, impedindo que as receitas provenientes das obrigações contributivas (contribuições e quotizações) fossem utilizadas “indevidamente” para o financiamento das prestações do subsistema “não contributivo”⁵¹.

A doutrina qualifica o princípio da adequação seletiva das fontes de financiamento como um instrumento de suma importância para assegurar o equilíbrio e a autonomia financeira dos subsistemas que compõe o sistema de segurança social público.⁵²

Os autores, majoritariamente, seguindo a “lógica funcional de financiamento” de Guy Perrin⁵³, classificam as prestações que compõem a vertente pública da segurança social em duas classes de natureza distinta as quais devem ser financiadas consoante os respectivos objetivos. A primeira, correspondente aos seguros sociais, deve ser autofinanciada por seus responsáveis legais e beneficiários (entidades empregadoras e trabalhadores, respectivamente); e a segunda, que corresponde às prestações inerentes às funções sociais do Estado (i.e., o regime não previdenciário), deve ser financiada por via de transferência do orçamento do Estado. Neste sentido, segundo Apelles da Conceição, “as intervenções decorrentes especificamente das funções sociais do Estado, essas, exteriores à técnica de seguro e dependentes apenas da generosidade do Estado (ou dos Governos), devem situar-se a

Financiamento, 1995-2050 (CIESP/CIEF/FEDEA). Para mais sobre o Livro Branco, ver: CABRAL, Nazaré da Costa. *O Orçamento da Segurança Social...*, op. cit., pp. 71 e ss.

⁵⁰ Facto que já ocorria desde a LBSS de 1984, tendo sido objeto de acordo em sede do Conselho Permanente de Concertação Social, em 1990, onde o Estado assumiu o compromisso de cumprir sua obrigação com o financiamento do sistema de forma progressiva. Todavia, continuou sendo objeto de incumprimento nos anos seguintes. MARQUES, Fernando. *Evolução e Problemas da Segurança Social em Portugal no após 25 de abril*. 1ª ed., Lisboa: Cosmos, 1997, pp. 28-33.

⁵¹ Neste sentido CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social*. Cadernos IDEFF, Coimbra: Almedina, 2010, pp. 22-25.

⁵² NEVES, Ilídio das. *Crise e Reforma da Segurança Social. Equívocos e realidades...*, op. cit., p. 72; e GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social*.” ..., op. cit., p. pp. 304-305.

⁵³ Para Guy Perrin, citado por Nazaré Cabral, a fonte de financiamento deve ser eleita de forma lógica e com coerência com a função de cada regime, dentro de um formato que compatibilize as funções com as respectivas responsabilidades financeiras. CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., pp. 22-23.

jusante da intervenção assegurativa institucional dotadas dos instrumentos financeiros que lhe são próprias (o imposto) e sem confusões e promiscuidades financeiras"⁵⁴.

Diante disto, questionamos: a separação das fontes de financiamento - que no ordenamento português segue uma lógica funcional⁵⁵ - para cumprir com seu objetivo teleológico de alcançar rigor e transparência financeira, tem por imperiosa necessidade impedir que o Estado financie o subsistema previdenciário?

Segundo Nazaré da Costa Cabral, o princípio da adequação seletiva possui um “significado unidirecional”, ou seja, quando delimita as fontes de financiamento de cada subsistema, visa somente evitar que o Estado desvie as receitas provenientes das obrigações contributivas para o financiamento de prestações do sistema não contributivo. Portanto, é “unidirecional”, porque, segundo a autora, o inverso não deve ocorrer, ou seja, este princípio não deve impedir que o Estado financie prestações do sistema contributivo, uma vez que as transferências do Orçamento do Estado (que são “ordinariamente” fontes do sistema não contributivo) não podem ser vetadas como fontes de financiamento do sistema previdencial, por ser o Estado o garante final do sistema^{56 57}.

Reconhecemos a importância do referido princípio, uma vez que através do mesmo (consubstanciado pela atuação da LBSS de 2000⁵⁸ e da Lei de Enquadramento Orçamental⁵⁹), na última década, como salienta Noémia Goulart, o sistema de segurança social experimentou um maior rigor e transparência financeira, decorrentes de uma delimitação das responsabilidades pelo financiamento dos sistemas⁶⁰.

Porém, em resposta ao nosso questionamento, entendemos, com fundamento na doutrina citada, que o princípio da adequação seletiva, se elevado ao grau de controle rígido estrutural do modelo de financiamento (transcendendo o campo do controlo orçamental), poderá ser contraproducente, ou seja, ser mais prejudicial do que benéfico à sustentabilidade do modelo de financiamento do sistema, como poderá estar em desacordo com outros princípios

⁵⁴ CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social. Manual Prático...*, op. cit., p. 99.

⁵⁵ V. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 2 de novembro.

⁵⁶ CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., p. 24. Neste mesmo sentido, GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social.*” ..., op. cit., p. 310.

⁵⁷ V. art. 14.º do Decreto-Lei n.º 367/2007.

⁵⁸ Lei 17/2000 de 8 de agosto.

⁵⁹ Lei 91/2001, de 20 de agosto.

⁶⁰ GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social.*” ..., op. cit., p. 304.

orientadores tais como o princípio da universalidade e da solidariedade⁶¹ e o princípio da diversidade das fontes de financiamento⁶².

Não ignoramos que nosso entendimento está em choque com grande parte da doutrina; aqui representada por Ilídio das Neves, para quem o desequilíbrio financeiro do sistema está atribuído justamente ao afastamento da rigidez da separação das fontes consoante a natureza das prestações⁶³.

Todavia, em sentido inverso, ou seja, condizente com nosso entendimento, citamos José Soria, quando da análise crítica ao “*principio de separación de fuente de financiación*”⁶⁴, assim afirma: “*La doctrina considera críticamente el establecimiento de una rígida separación financiera, que lleva a un < sistema diversificado > de financiación y no unificado, pues atenta al principio de solidaridad, básico en el Sistema de la Seguridad Social, da lugar a una situación de inmovilismo y afecta incluso a algunos principios técnicos del sistema financiero de la Seguridad Social*”⁶⁵.

Em assim sendo, tendo atenção ao seu “significado unidirecional”, bem como, em respeito aos princípios do primado da responsabilidade pública⁶⁶ e da solidariedade⁶⁷, entendemos que o princípio da adequação seletiva, no cumprimento de sua função de garantir uma boa gestão e um rigor financeiro, não deve ser entendido como um pilar rígido do modelo de financiamento, garantidor da independência financeira, afastando as transferências do Orçamento do Estado como fonte de financiamento do regime previdencial. Neste sentido, nos aproximamos do entendimento de Glória Teixeira, para quem o sistema da segurança social “não pode ser perspectivado como um conjunto de sistemas herméticos e fechados [...] A ‘proteção social’ que um sujeito hoje beneficia é resultado de um ‘todo’, em que cada uma das partes se interliga entre si”⁶⁸.

⁶¹ Em sentido amplo.

⁶² Princípio que, em nosso entender, deve transcender à modulação do financiamento do sistema como um “todo”, devendo ser replicado também na modulação do financiamento dos subsistemas, ou melhor, ter uma atuação inter e intrasistema.

⁶³ NEVES, Ilídio das. *Crise e Reforma da Segurança Social. Equívocos e realidades...*, op. cit., p. 77.

⁶⁴ Em Espanha a “Ley 24/1997”, que consolidou e racionalizou o Sistema de Segurança Social, buscou a transparência do sistema através da separação de fontes, que a semelhança do caso português, também surgiu como princípio norteador do modelo de financiamento a partir do Pacto de Toledo, 1995.

⁶⁵ SORIA, José Vida [et. al.]. *Manual de Seguridad Social*, 5ª edición. Madrid: Tecnos, 2009, p. 168

⁶⁶ Art.º 14.º da LBSS, em estrita consonância com o art.º 63.º da CRP.

⁶⁷ V. art.º 8.º, n.º 1 da LBSS.

⁶⁸ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit, p. 153.

Em suma, não voltamos costas à importância do princípio da adequação seletiva como garante da transparência e do rigor financeiro, através da delimitação das responsabilidades no financiamento do sistema. Porém, julgamos que não seja aplicável, sob pena de tornar o modelo de financiamento insustentável⁶⁹, a utilização da retro referida “lógica funcional do financiamento” como norteadora da delimitação “cerrada” destas responsabilidades. O Estado, como garante final dos direitos da segurança social⁷⁰, é o responsável último pelo financiamento de todo o sistema, inclusive o subsistema previdencial e por via de consequência do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem.

Por esta razão, defendemos que o princípio da adequação seletiva deve ser preservado, pois representa uma grande conquista na delimitação das responsabilidades no financiamento do sistema como forma de garantir um rigor financeiro; porém, em nosso entender, não deve estar pautado na referida lógica funcional, mas sim, na aplicação plena da “liberdade de conformação” do Estado, reconhecida pelo Tribunal Constitucional⁷¹, e que, segundo a doutrina⁷², representa a liberdade que o Estado, como responsável pelo financiamento do sistema público de segurança social, possui para financiar o sistema “por contribuintes em geral” através do sistema fiscal, em conjunto com um financiamento por contribuições dos potenciais contribuintes.

2.3. Princípio da Contributividade

Trata-se de um princípio historicamente basilar do sistema (ou subsistema) contributivo, representativo de uma tradição previdencialista que, no ordenamento português, remonta à instituição da Previdência Social portuguesa ainda no Estado Novo⁷³.

O princípio da contributividade está previsto no art.º 54 da LBSS. Da literalidade do dispositivo subtrai-se uma regra com dupla vertente. A primeira refere-se ao financiamento do subsistema previdencial, ao estabelecer que o mesmo será “fundamentalmente

⁶⁹ Quando cotejado com os desafios que serão analisados e que exigirão um sistema com fontes de receitas diversificadas.

⁷⁰ Neste sentido o TC, no Ac. n.º 187/2013, reconhece ao Estado uma “liberdade de conformação” e que a responsabilidade das decisões “politico-legislativas” são resultantes da “qualidade de garante superior do sistema” (ponto 82 do acórdão). Cfr.: TC, Ac. n.º 187/2013, de 5 de abril, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada...*, op. cit., p.1299; e CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada...*, op. cit., p. 817.

⁷³ CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit, p. 31.

autofinanciado”]; e a segunda vertente estabelece um sinalagmatismo entre a obrigação de contribuir e o direito às prestações.

Deste princípio advêm os dois elementos caracterizadores do modelo de financiamento do sistema previdencial, i.e., o autofinanciamento e a relação sinalagmática entre a obrigação de contribuir e direito à prestação. Quanto a este último, cabe frisar que o Tribunal Constitucional⁷⁴ firmou entendimento que o sinalagma que alude o art.º 54 da LBSS converge também para a ideia do autofinanciamento do sistema previdencial (como fator de distinção do subsistema “contributivo” do “não contributivo”), afastando qualquer relação de “correspectividade” entre o valor da contribuição e o valor das prestações a receber⁷⁵. Portanto, à luz da jurisprudência do TC, a relação existente reside apenas na obrigação de contribuir para o exercício do direito ao benefício, não guardando qualquer relação com o valor do benefício a ser concedido.

Pelos fundamentos coincidentes com o exposto no ponto 2.2 deste capítulo, entendemos que a regra de um subsistema autofinanciado, tal como se preceitua no art.º 54.º da LBSS, está cada vez mais distante do sistema de segurança social que se molda a partir da Constituição de 1976. Há inúmeros elementos que flexibilizam a ideia de autofinanciamento pautada na referida relação sinalagmática⁷⁶, sendo, inclusive, cada vez mais latente a necessidade de participação do Estado no financiamento do subsistema contributivo e por via de consequência do regime geral dos trabalhadores.

Sérgio Vasques⁷⁷ afirma que o sistema previdencial está assente na regra da contributividade, e a define como uma regra em que o direito às prestações reside na obrigação de contribuir como “condição elementar” de acesso às prestações do subsistema previdencial. Entendemos que este deve ser o real e único objetivo do princípio da contributividade. Quer-se com isto dizer que o princípio da contributividade deve apenas atuar como condição de acesso aos benefícios do subsistema previdencial, deixando de se perseguir um subsistema “fundamentalmente autofinanciado”, uma vez que o Estado, face ao seu dever constitucional de garantir e subsidiar, como responsável final, os direitos da

⁷⁴ Ac. n.º 188/2009 e Ac. n.º 187/2013, 5 de abril.

⁷⁵ De igual forma: NEVES, Ilídio das. *Lei de bases da segurança social comentada e anotada...*, op. cit., p. 69.

⁷⁶ Neste sentido Glória Teixeira é assertiva e precisa quando enumera um rol de factos que afastam, nos dias atuais, a “correspectividade”, pedra angular do princípio da contributividade, como princípio basilar do subsistema previdencial. TEIREIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 153-154.

⁷⁷ VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 225.

segurança social, não deixa de ter obrigação com o financiamento também do sistema previdencial⁷⁸.

Cabe ainda frisar que o nosso entendimento não pode ser confundido com a possibilidade de o Estado utilizar às quotizações dos beneficiários para o financiamento de prestação não contributivas, posto que se preserva a separação entre os sistemas; bem como, através do princípio da adequação seletiva – com a interpretação “unidirecional” que citamos neste trabalho – fica assegurada a separação das fontes, onde as quotizações são fontes utilizáveis somente para financiamento do sistema contributivo⁷⁹.

Por outro lado, transpondo a análise para o ponto central deste trabalho e considerando isoladamente a contribuição para a segurança social a cargo das entidades empregadoras verificamos uma ausência de sinalagmatismo⁸⁰, pois não há qualquer prestação do sistema em proveito das entidades empregadoras⁸¹. Portanto, a relação “sistema vs. entidade empregadora”, sendo uma relação puramente obrigacional⁸², não está pautada na relação sinalagmática entre direito e obrigação, logo, não está abrangida pelo princípio da contributividade, atuando somente na relação “sistema vs. beneficiários”.

⁷⁸ Defendemos este entendimento pelos mesmos fundamentos que defendemos as transferências do O.E. como fonte do financiamento do sistema previdencial, no ponto 2.2 deste capítulo.

⁷⁹ Face ao significado unidirecional do princípio da adequação seletiva, tal como exposto no ponto 2.2 deste capítulo.

⁸⁰ Como reforço do caráter solidário (e não sinalagmático) das contribuições das entidades empregadoras, basta atentarmos para os art.ºs 261.º e 262.º ambos do Código Contributivo. Tais dispositivos ao tratarem do reembolso de obrigações contributivas, dispõem que só há reembolso das quotizações, não sendo estendido o mesmo direito às contribuições a cargo das entidades empregadoras.

⁸¹ Aprofundaremos a análise desta ausência de prestação quando do estudo da natureza jurídica das contribuições.

⁸² Como aponta Ilídio das Neves: “De facto, a ligação das entidades empregadoras, enquanto tais, ao sistema, tem como único objeto a definição de uma situação obrigacional, contributiva, em que ficam constituídas.” NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., p. 311.

Capítulo II

Financiamento do Regime Geral dos Trabalhadores por conta de outrem

1. Fontes do Financiamento

O subsistema previdencial e, por via de consequência, o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem são financiados pelas contribuições da entidade patronal e pelas quotizações dos trabalhadores, conjunto de obrigações que, utilizando a nomenclatura do Código Contributivo, passaremos a denominar de *obrigações contributivas*⁸³.

O montante das obrigações contributivas é determinado pela aplicação da “taxa contributiva global” à “base de incidência contributiva”.

A base de incidência contributiva, tanto para o cálculo das contribuições das entidades empregadoras, quanto para as quotizações dos trabalhadores, conforme preceitua o art.º 44.º do Código Contributivo, corresponde à remuneração ilíquida do trabalhador. Segundo Apelles da Conceição: “Por base de incidência contributiva deve entender-se o montante do rendimento efectivo do trabalho (remunerações) passível de ser objeto de tributação para a segurança social, sobre o qual incidem as taxas contributivas, para efeito do apuramento do montante das contribuições e das quotizações”⁸⁴.

Na definição da base de incidência da obrigação contributiva, cabe aqui frisar o carácter inovador do Código Contributivo, uma vez que o mesmo promoveu um alargamento da base de incidência aproximando-a mais da remuneração real do trabalhador, atribuindo-lhe uma abrangência maior e uma delimitação mais clara e precisa^{85 86}.

Por sua vez, a taxa contributiva no regime geral é modulada consoante os grupos de trabalhadores e diferenciada entre empregados e empregadores⁸⁷. Esta modulação dá-se conforme o custo das modalidades protegidas aplicáveis à generalidade dos trabalhadores e aos trabalhadores integrados em categorias e situações especiais⁸⁸. A taxa do regime geral aplicável à generalidade dos trabalhadores está definida no art.º 53.º do Código Contributivo,

⁸³ Cfr. art.º 38.º n.º 1 do Código Contributivo.

⁸⁴ CONCEIÇÃO, Apelles. *Segurança Social...*, op. cit., p. 101.

⁸⁵ V. art.º 46.º do Código Contributivo.

⁸⁶ Para mais sobre os efeitos do alargamento da base de incidência: LEITÃO, Luís Manuel T. M. “*O Regime dos trabalhadores por conta de outrem no Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social.*” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 2, N.º 4 – Inverso, Coimbra: Almedina, 2009, pp. 80 e ss.

⁸⁷ CONCEIÇÃO, Apelles. *Segurança Social...*, op. cit., p. 109.

⁸⁸ V. art.ºs 50.º e 54.º do Código Contributivo.

correspondendo ao valor global de 34,75%⁸⁹ (sendo 23,75% correspondente à entidade empregadora e 11% ao trabalhador). Para os demais trabalhadores integrados em categorias e situações especiais, cujo âmbito material é mais reduzido, as taxas contributivas são formadas a partir da desagregação da taxa por eventualidade⁹⁰.

Regra geral, a obrigação contributiva, como vimos, corresponde ao produto da aplicação da taxa global contributiva de 34,75% sobre a base de incidência contributiva, composta pela remuneração ilíquida do trabalhador. Ocorre, porém, que o próprio Código Contributivo apresenta exceções à esta regra, às quais entendemos por dividir em duas categorias: i – Penalizações; e ii – Benefícios.

Na categoria das penalizações da obrigação contributiva, podemos enquadrar: i- o acréscimo de três pontos percentuais à taxa contributiva a cargo da entidade empregadora para os contratos de trabalho a termo resolutivo, prevista no art.º 55.º, n.º 2 do CRC; e ii - a exigibilidade de contribuições dispensadas nos termos dos artigos 57.º e 100.º do CRC, nos casos previstos no art.º 103.º do mesmo código.

Na categoria dos benefícios, podemos enumerar: i - a redução em um ponto percentual nos contratos de trabalho por tempo indeterminado (art.º 55.º, n.º 1 do CRC); ii - fixação de taxas contributivas mais favoráveis (previstas genericamente no art.º 56.º, n.º 1 do CRC); iii - isenção ou redução temporária de taxa contributiva (art.º 57.º do CRC); iv - dispensa temporária de pagamento de contribuições (e.g., catástrofe ou calamidade pública); e v - a redução de contribuições (e.g., contratação de recluso em regime aberto).

2. Os principais desafios do “modelo de financiamento do Regime Geral”

Antes de esmiuçarmos objetivamente os fatores de desequilíbrio que podem levar à insustentabilidade do modelo de financiamento do regime geral, cabe aqui fazermos algumas considerações iniciais importantes. A primeira delas é frisar a necessária delimitação do problema ao tema em estudo, ou seja, ainda que os desafios do equilíbrio e da sustentabilidade estejam relacionados ao sistema de segurança social como um “todo”, nestas

⁸⁹ O governo, em 2016, como forma de compensar o aumento da remuneração mínima reduziu temporariamente a taxa global em 0,75%, através do Decreto Lei 11/2016 de 8 de março. Em 2017 por via do Decreto-Lei n.º 11-A/20017, de 17 de janeiro, buscou repetir a redução (agora de 1,25% da parte patronal), com vigência de um ano. Porém, a Resolução da Assembleia da República n.º 11/2017, de 27 de janeiro, cessou a vigência do Decreto-Lei de 2017.

⁹⁰ V. art.ºs 61.º e ss do Código Contributivo - referentes aos regimes aplicáveis aos trabalhadores integrados em categorias ou situações específicas.

linhas abordaremos somente os principais elementos prejudiciais ao equilíbrio e a sustentabilidade do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem⁹¹.

Ainda no que se refere à delimitação do tema, não obstante termos como claro que o equilíbrio e a sustentabilidade estão relacionados tanto com os fatores inerentes ao financiamento (receitas), quanto os fatores relacionados com os custos das prestações sociais, neste trabalho, temos por foco principal os fatores conexos à obtenção de receita⁹², ou seja, a eficiência e eficácia do modelo de financiamento.

Por fim, por entendermos que a recuperação económica é o caminho para a sustentabilidade⁹³ a análise crítica repousará na demonstração da vulnerabilidade do atual modelo de financiamento do regime geral, bem como nas consequências negativas que a atual forma de financiamento impõe à recuperação económica nacional.

O modelo de financiamento do subsistema previdencial e, por via de consequência, do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, segue os princípios, formas e fontes estabelecidos na Lei Base da Segurança Social⁹⁴. Está pautado, predominantemente, no modelo de repartição, segundo o qual as contribuições e quotizações pagas pela geração ativa destinam-se a financiar as prestações sociais suportadas, atualmente, pela segurança social, ou seja, fundamenta-se na solidariedade intergeracional⁹⁵.

Tal como vimos, o financiamento do regime geral é realizado exclusivamente, ao menos em tese⁹⁶, pelas contribuições das entidades empregadoras e pelas quotizações dos trabalhadores⁹⁷.

⁹¹ Sendo certo que ante a complexidade do sistema e dos fatores de desequilíbrio tratados, estes certamente têm efeitos também fora do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, mas serão aqui estudados somente segundo esta óptica delimitada.

⁹² Ainda que fatores conexos aos custos sejam referidos por imperiosa necessidade ou por estarem também ligados às propostas de mudanças que serão aventadas.

⁹³ Aqui nos aproximamos de Nazaré da Costa Cabral, para quem qualquer proposta de reforma do sistema de segurança social deve considerar as duas principais “variáveis exógenas”, a demografia e o crescimento económico. CABRAL, Nazaré da Costa. “*A reforma da segurança social portuguesa: análise de soluções à luz de uma escala gradativa de intensidade.*”, in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, p. 277.

⁹⁴ Lei 4/2007 de 16 de janeiro, doravante aqui denominada Lei de Bases ou LBSS.

⁹⁵ V. Art.º 8.º da Lei de Bases.

⁹⁶ A insuficiência de receitas provenientes das obrigações contributivas, tem obrigado a uma constante transferência entre sistemas e suas respectivas fontes de financiamento, inclusive com alocação de receitas fiscais do Estado.

⁹⁷ V. art. 89.º e 90.º da Lei de Bases.

Assim sendo, cabe-nos nas linhas seguintes analisarmos os desafios que a atual conjuntura sócio-económica impõe ao modelo de financiamento do regime geral, um modelo pautado na solidariedade intergeracional e cujas fontes de receitas são totalmente dependentes da remuneração do trabalhador, ou seja, do mercado de trabalho. Desafios nunca experimentados no passado e que, nas palavras de Noémia Goulart, “... devem ser considerados à luz da globalização e de um mercado de trabalho cada vez mais precário”⁹⁸.

2.1. Envelhecimento populacional

Certamente aqui reside um dos principais desafios para a sustentabilidade do sistema da segurança social e, por via de consequência, com grande influência negativa na sustentabilidade do modelo de financiamento do regime geral.

O fenómeno conhecido como “baby-boom”, iniciado no pós-guerra, momento em que se vivia um período de franco crescimento económico, caracterizado pelo grande aumento da taxa de natalidade (nascimentos) e de fecundidade (nº de filhos por mulher), deu lugar a um fenómeno inverso, conhecido por “baby-bust”, que teve início a partir da década de 70 do séc. XX, tendo sido provocado pelas sucessivas crises nas economias ocidentais.

Essa mudança de paradigma, juntamente com o aumento da expectativa de vida são as causas de um “duplo envelhecimento demográfico”, conceito que identifica o envelhecimento no topo (aumento de idosos na população) e na base (falta de nascimentos que reduz a proporção de jovens na população)⁹⁹.

Conforme aponta Noémia Goulart, citando projeções da Comissão Europeia (*Ageing Working Grup*, 2012), a diminuição da população ativa em Portugal entre 2010 a 2060, ainda que compensada pelo aumento da participação das mulheres (5,8%) e do aumento da idade efetiva de reforma (de 63,5 para 64,7 anos), promoverá um aumento do rácio de dependência dos idosos que passará de 29% em 2010, para 62%, em 2060¹⁰⁰.

Assim, o problema do rácio intergeracional afeta a proporcionalidade necessária entre a geração ativa de contribuintes e a geração inativa que formam o grupo de atuais beneficiários do sistema; obstáculo que, a nosso ver, é agravado pela rigidez normativa inserida pelos princípios da adequação seletiva e da contributividade, que provoca uma impossibilidade

⁹⁸ GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social.*”..., op. cit., p. 297.

⁹⁹ QUELHAS, Ana Paula Santos. *A refundação do papel do Estado nas políticas sociais...*, op. cit., pp. 74 e 75.

¹⁰⁰ GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social.*” ... op. cit., p. 323.

“real” de diversificação da fonte de financiamento do Regime Geral. Tal fenómeno pode tornar o modelo de financiamento pautado no regime de repartição, insustentável, sobretudo, quando analisado em conjunto com os demais desafios.

2.2. Alta tributação sobre o rendimento

As obrigações contributivas têm como base de incidência a remuneração ilíquida do trabalhador¹⁰¹. Tais obrigações são compostas pela quotização (que em regra corresponde a 11% sobre a remuneração do trabalhador) e pela contribuição para a segurança social (que, em regra, faz incidir 23,75% sobre a remuneração do trabalhador)¹⁰².

Ainda que sem entrar no mérito da natureza jurídica das obrigações contributivas, certo é que a quotização provoca uma alta tributação sobre o rendimento do trabalhador, uma vez que o Código Contributivo, ao alargar a base de incidência da obrigação contributiva¹⁰³, aproximou-a da base de incidência do IRS; desta forma, o trabalhador tem o seu rendimento total tributado tanto em sede de IRS como em sede de quotização para a segurança social, gerando para si um elevado custo do trabalho¹⁰⁴.

O custo do trabalho aqui referido mede a extensão em que a tributação total sobre o rendimento do trabalho desencoraja o emprego¹⁰⁵, ou seja, revela-se como uma ordem de medida que o trabalhador tem em conta quando compara o seu rendimento líquido do trabalho com o benefício social líquido¹⁰⁶ que poderia receber se estivesse em uma situação de pobreza ou de desemprego.

Ao ser um fator que desestimula a busca pelo emprego, a elevada tributação sobre o rendimento pode provocar o que a doutrina chama de “armadilha da pobreza”, ou seja, quando o cidadão se mantém propositadamente em um patamar baixo de rendimento para fugir a elevada tributação ou para evitar a perda de algum benefício estatal atrelado à baixa remuneração; bem como pode provocar a “armadilha do desemprego”, quando a excessiva

¹⁰¹ V. art.ºs 44.º e ss. do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, doravante denominado por Código Contributivo.

¹⁰² V. art.º 53.º do Código Contributivo.

¹⁰³ V. art.º 46.º do Código Contributivo.

¹⁰⁴ Cumpre esclarecer que o custo do trabalho provocado pela alta tributação sobre o rendimento não se confunde com o custo do “fator trabalho” como elemento formador do custo de produção.

¹⁰⁵ A título de ilustração, segundo dados da OCDE de 2016 o custo do trabalho em Portugal corresponde a 41,47% o que se revela alto quando o comparamos (dentro do quadro da União Europeia) com a média dos Estados Membros (36,02%); e mais ainda quando isoladamente com Irlanda (27,09%); Reino Unido (30,77%); Polónia (35,78%) e Dinamarca (36,46%). V. OECD (2017), Tax wedge (indicator). doi: 10.1787/cea9eba3-en (acessado em 23 de maio de 2017).

¹⁰⁶ Correspondente às prestações sociais e os benefícios fiscais com elas relacionadas.

tributação sobre o rendimento do trabalho nivela esse rendimento líquido ao rendimento líquido do subsídio desemprego¹⁰⁷, passando ser mais vantajoso manter-se no desemprego. Tais fenómenos contribuem negativamente para a sustentabilidade do regime geral, uma vez que produz um efeito redutor de receita¹⁰⁸ e ao mesmo tempo de elevação do custo social. Ambas as situações provocam a "cultura da dependência" e podem ser provocadas por disparidades de taxas marginais de tributação do IRS, Taxa Contributiva e Benefícios concedidos; o que reforça a ideia da necessidade de um pensamento integrado dos Sistemas Fiscais e de Segurança Social¹⁰⁹.

2.3. Custo do fator trabalho como elemento do custo de produção

Da relação jurídica de vinculação¹¹⁰ e da relação jurídica contributiva¹¹¹ surgem para as entidades empregadoras duas espécies de obrigações, as declarativas e as contributivas. Em ambas as obrigações as entidades empregadoras incorrem em custos, tanto na forma do valor total pago em cumprimento das obrigações contributivas, como na forma de custo com a estrutura e os profissionais qualificados necessários para proceder com a liquidação e com a operacionalização do pagamento das obrigações contributivas, bem como com o apuramento e envio de informações às entidades representativas do sistema de segurança social, ou seja, o custo operacional com o cumprimento das obrigações declarativas.

Desta forma, o financiamento do regime geral através das obrigações contributivas e o cumprimento das obrigações declarativas, constituem um verdadeiro custo para o fator trabalho, que como elemento que compõe o custo de produção, quando elevado, interfere diretamente na competitividade das empresas nacionais, dificultando o crescimento económico e desestimulando a abertura e manutenção de postos de trabalho.

Cabe frisar que o crescimento económico possibilita uma parcial compensação dos efeitos do envelhecimento populacional, pois evita a deterioração ainda maior do rácio entre ativos e inativos, através da diminuição do desemprego. Sobre este tema voltaremos a trata-lo em nosso capítulo IV, quando abordamos os efeitos do custo do trabalho e custo de contexto.

¹⁰⁷ Valor auferido com os rendimentos acrescidos de benefícios fiscais.

¹⁰⁸ Uma vez que ambas as fontes de financiamento do regime são dependentes da remuneração do trabalho, portanto, necessitam de trabalhadores ativos e remunerações elevadas.

¹⁰⁹ PEREIRA, Manuel H. de Freitas [et al]. *Tributação dos rendimentos do trabalho dependente*: Relação com as contribuições para a Segurança Social, Coordenação: Glória Teixeira, Porto: Vida económica [etc.], 2000, pp: 46-56.

¹¹⁰ V. art.º 29.º e ss. do Código Contributivo.

¹¹¹ V. art.º 37.º e ss. do Código Contributivo.

2.4. Os efeitos da “indústria 4.0”

A “indústria 4.0” é um conceito contemporâneo que faz referência às “fábricas inteligentes” onde se englobam as principais inovações tecnológicas atinentes à automação, controle e tecnologia da informação, aplicadas aos meios de produção.

O avanço tecnológico de máquinas e equipamentos sempre foi uma constante dentro do campo industrial¹¹²; porém, o surgimento da “internet das coisas”¹¹³ é o fator diferenciador que nos levará à nova revolução industrial, posto que permite promover um diálogo entre sistemas e equipamentos de forma autónoma (em relação ao homem), possibilitando, inclusive, a tomada de decisões sem interferência humana, alcançadas somente pelas leituras dos dados dos sistemas dos módulos de produção. Acrescente-se que a partir de 2018, à “Internet das coisas” somar-se-ão a Inteligência Artificial e a Robótica com automação, complementando assim o tripé que servirá de motor para o rápido avanço da 4ª Revolução Industrial¹¹⁴.

Segundo a doutrina e organismos internacionais, 4.ª Revolução Industrial (ou Indústria 4.0), será responsável por três grandes impactos socioeconómicos em escala global: 1.º- o surgimento de novos modelos de negócios; 2.º- incremento da pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, objetivando o aumento da segurança e confiabilidade dos sistemas; e 3.º- alterações no mercado de trabalho, com a criação de novas demandas especializadas¹¹⁵ e com a extinção de postos de trabalhos e profissões^{116 117}.

¹¹² QUELHAS, Ana Paula Santos. *A refundação do papel do Estado nas políticas sociais...*, op. cit. pp. 94-95; e ROCA, Raquel. *KNOWMADS: Los Trabajadores del Futuro*. Madrid: LID, 2015, pp. 188 e ss.

¹¹³ IoT” na sigla em inglês. Para mais sobre Internet das Coisas, sua atuação e potencial mercado ver o Relatório da Comissão Europeia: “*Definition of a Research and Innovation Policy Leveraging Cloud Computing and IoT Combination*”, 2016. - ISBN 978-92-79-47760-7 doi:10.2759/38400.

¹¹⁴ Neste sentido, World Economic Forum, “*The Future of Jobs...*”, January 2016, p. 16. Disponível em: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs.pdf

¹¹⁵ Conforme observa Raquel Roca: “*Según la Comisión Europea, frente al 3% de crecimiento estimado para el conjunto del empleo en 2020, las ocupaciones TIC (Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, Electrónica y los Contenidos Digitales) crecerán un 14%.*”: ROCA, Raquel. *KNOWMADS: Los Trabajadores del Futuro...*, op. cit., p. 189.

¹¹⁶ Estima-se que 47% do total do emprego nos EUA estão na categoria de empregos com alto risco de extinção em uma ou duas décadas. FREY, Carl B. e OSBORNE, Michael A. “*The Future of Employment: How susceptible are jobs to computerization?*”, Universidade de Oxford, 2013, p. 38. Disponível em: http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf (última consulta em 23.06.2017).

¹¹⁷ Em termos globais, conforme relatório do Banco Mundial (*World Development Report*), estima-se que 57% dos empregos nos países da OCDE correm o risco de serem automatizados nos próximos 20 anos. ACEMOGLU, Daron e RESTREPO, Pascual. “*Robots and Jobs: Evidence from US Labor Markets*. MIT, 2017, p. 1. Disponível em <https://economics.mit.edu/files/12763> (última consulta em 23.06.2017).

Conforme Klaus Schwab, com a 4ª revolução industrial passou a existir desenvolvimento económico e criação de riqueza, sem, por outro lado, haver necessariamente um aumento correspondente de empregos; facto que se agravará consoante a maior utilização, ao longo do tempo, dos conceitos e tecnologias da “indústria 4.0”; uma vez que as novas tecnologias, juntamente com a “internet das coisas” e a inteligência artificial, estão a desconstruir a relação direta que até aqui existia entre a procura, a produção e a força de trabalho. Como exemplo o autor aponta empresas como a Uber e faz, ainda, uma comparação entre as três maiores empresas de Detroit em 1990, e as três maiores empresas do Silicon Valley, em 2014, constatando que as mesmas, nos diferentes períodos, auferiram receitas anuais equivalentes (de aproximadamente 250.000 milhões de dólares nos respectivos anos), sendo que as empresas de Detroit possuíam 1,2 milhões de empregados enquanto que as do Silicon Valley, somente 137 mil.¹¹⁸ Ainda que a comparação tenha sido realizada entre empresas de atividades distintas, entendemos que cumpre com o objetivo de nos fazer refletir sobre a hipótese crescente de termos regiões ou mesmo países com predominância de modelos de negócios altamente rentáveis com grande produção de riquezas, porém, de baixa geração de empregos.

Todo o referido encontra-se em linha com o já citado relatório do Fórum Económico Mundial, “The Future of Jobs”¹¹⁹. Segundo o relatório, a indústria 4.0, promoverá o desenvolvimento do trabalho remoto, o que permitirá, por exemplo, parcerias com especialista de diversos países para projetos pontuais, acarretando uma diminuição considerável do núcleo de trabalhadores a tempo integral e em funções fixas nas indústrias. Ainda segundo o relatório, até 2020, estima-se que 7,1 milhões de empregos desapareçam no mundo; sendo certo que, por outro lado, face às novas demandas por profissionais qualificados, serão criadas 2,1 milhões de vagas que exigirão alta qualificação. Portanto, ainda assim, teremos um saldo de 5 milhões de empregos extintos até 2020 no mundo. Acemoglu e Restrepo também alertam para a capacidade limitada que a automação tem de criação de empregos compensatórios em outras ocupações¹²⁰.

Como consequência do modelo de financiamento do regime geral do sistema previdencial possuir um alto nível de dependência do trabalhador ativo para cumprir com eficiência seu

¹¹⁸ SCHWAB Klaus. *La cuarta revolución industrial*. 1.ª edición, Barcelona: Debate Editora, 2016, p. 23-24.

¹¹⁹ World Economic Forum, “*The Future of Jobs...*”, January 2016, p. 15. Disponível em: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs.pdf.

¹²⁰ ACEMOGLU, Daron e RESTREPO, Pascual. “*Robots and Jobs: Evidence...*”, op. cit., p. 37.

objetivo. Todos esses fatores que contribuem negativamente para o aumento do contingente de trabalhadores no mercado de trabalho podem comprometer o equilíbrio e a sustentabilidade do regime.

Portanto, o “duplo envelhecimento populacional”, a elevada tributação sobre o rendimento do trabalho, a falta de competitividade das empresas, as alterações do mercado de trabalho e a baixa remuneração dos trabalhadores, afetam negativamente a obtenção de receitas à medida que o financiamento do regime geral, dá-se através das contribuições das entidades empregadoras e das quotizações dos trabalhadores, ambas incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores e, por consequência, altamente dependente de um contínuo crescimento económico e do mercado de trabalho ativo.

Entendemos que as alterações no mercado de trabalho, na estruturar familiar, na expectativa de vida, nas finanças e economia nacional interferem nos regimes de segurança social e que essa interferência tem grau distinto entre os regimes, consoante ao modelo de financiamento de cada um. E que, assim como aponta Luísa Gonçalves, “nos sistemas essencialmente autofinanciados e de repartição, as mutações sociodemográficas e laborais poderão por em causa a sustentabilidade do sistema...”¹²¹.

¹²¹ GONÇALVES, Luísa Andias. “ *Reflexões em torno da reforma das prestações sociais – Das pensões em especial.* ” In *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, p. 197.

Capítulo III

A contribuição para a segurança social a cargo da entidade empregadora

1. Natureza jurídica

A natureza jurídica das obrigações contributivas para a segurança social sempre foi tema controverso para a doutrina e jurisprudência. Nesta senda, a doutrina desenvolveu-se em três tendências para a definição da natureza jurídica das obrigações contributivas. Segundo Ilídio das Neves¹²² estas tendências dividem-se em: i – Tendência segurista, composta por autores¹²³ que entendem as obrigações contributivas como prémios de seguro; ii – Tendência tributária, que atribui natureza jurídico-tributária às obrigações contributivas. Neste grupo há uma divisão entre os autores no que se refere ao tipo tributário, dividindo-se entre os que as entendem por impostos¹²⁴, taxas¹²⁵ ou contribuição financeira¹²⁶; e iii – Tendência da parafiscalidade, tendência doutrinária que compreende as obrigações contributivas como imposições parafiscais; reconhecem sua proximidade à natureza tributária, porém, afastam-na dos demais tributos pela não submissão ao regime clássico da legalidade tributária e por não se submeterem ao orçamento do Estado, possuindo afetação financeira especial, ou seja, destinação a fim específico levado a cabo por entidade autónoma¹²⁷.

Tais tendências doutrinárias estão divididas em duas concepções: i- concepção monista: onde estão reunidos autores que entendem que as contribuições das entidades empregadoras e as quotizações possuem a mesma natureza jurídica¹²⁸; e ii- concepção dualista: onde estão reunidos autores que entendem que as contribuições a cargo das entidades empregadoras e as quotizações a cargo dos trabalhadores possuem natureza jurídica distinta face às características e elementos constitutivos próprios¹²⁹.

¹²² NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit. , pp. 362 e ss.

¹²³ Dentre eles Alberto Xavier e Pessoa Jorge, ambos citados por Ilídio das Neves.

¹²⁴ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., p. 154.

¹²⁵ Sérvula Correia, citado por Ilídio das Neves.

¹²⁶ No que se refere as quotizações, VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 226-227. Para ambas as obrigações, CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada...*, op. cit., p. 818.

¹²⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 59.

¹²⁸ Dentre outros: SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 59; e CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social. Manual Prático...*, op. cit., p. 99

¹²⁹ Dentre outros: VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 226-227; e Braz Teixeira, citado por NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit. , pp. 363.

Consoante à posição da doutrina contemporânea a discussão quanto à natureza jurídica das obrigações contributivas já não conserva o leque de divergências de outrora¹³⁰. Este facto deve-se à atuação da jurisprudência, que de certa forma, moldou o pensamento doutrinário, canalizando-o para um entendimento majoritário ao menos quanto à natureza tributária, sem, no entanto, se posicionar definitivamente quanto ao tipo tributário. Todavia, avulta justo apontar que também o legislador contribuiu para a consolidação da posição majoritária supra referida¹³¹. Neste sentido, a convergência que o Código Contributivo promoveu entre as obrigações contributivas e o campo jurídico-tributário¹³² ratifica uma tendência legislativa de aproximação das obrigações contributivas ao sistema fiscal¹³³, fenómeno que exerceu preponderante papel, na consolidação da natureza tributária das obrigações contributivas¹³⁴.

Deixamos de deslindar os fundamentos e as críticas dos diversos posicionamentos da doutrina e da jurisprudência quanto à natureza jurídica do “conjunto de obrigações contributivas”. Pedimos vénia para assim agir, em primeiro lugar, por observação à delimitação do tema em estudo e, em segundo lugar, por entendemos, tal como está descrito nos artigos 11.º e 12.º do Código Contributivo, que as obrigações contributivas, ou seja, o conjunto de prestações pecuniárias destinadas à segurança social é composto por duas espécies tributárias distintas, o que nos faz seguir a doutrina que admite à possibilidade de ser igualmente distinta a natureza jurídica de cada uma delas, ou melhor dito, que descarta a imperiosa necessidade de se buscar uma única natureza jurídica para ambas as exações.

Desta forma, em observação à delimitação do tema em estudo, passaremos a analisar a natureza jurídica das contribuições para a segurança social a cargo da entidade empregadora,

¹³⁰ As teses doutrinárias que entendiam as contribuições para a segurança social como *prémios de seguro* e *taxas*, deixaram de ter peso a partir do desenvolvimento das teses de impostos e da parafiscalidade. Neste sentido: CABRAL, Nazaré – “*Contribuições Sociais e o Princípio da Legalidade Fiscal*”. in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, número 4 – Inverno, 2009, pp. 104 e ss.; CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., p. 45; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada...*, op. cit., p. 1300.

¹³¹ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 594.

¹³² Cfr. Glória Teixeira para quem: “É indiscutível e correta a adoção no Código dos princípios e técnicas tributárias...”. TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., p. 157.

¹³³ Esta orientação do legislador de aproximação das obrigações contributivas ao sistema fiscal vem evoluindo gradativamente desde Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de julho, que retirou dos tribunais do trabalho a competência jurisdicional para a resolução de conflitos e execuções das obrigações contributivas, passando ao então chamado tribunais das contribuições e impostos. NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., pp. 367 e ss.

¹³⁴ Neste mesmo sentido Nazaré da Costa Cabral afirma que para a análise da natureza jurídica das contribuições para a segurança social deve-se ter em conta a evolução do sistema nos últimos anos e o atual contexto jurídico-normativo. CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., p. 84.

ou seja, a quota-parte da obrigação contributiva que tem por sujeito passivo a entidade empregadora¹³⁵.

1.1 Posição contemporânea da doutrina e jurisprudência

Ao nível jurisprudencial, o Tribunal Constitucional, a partir da década de 90 do século passado, passou a firmar posição quanto à natureza tributária das contribuições para a segurança social.¹³⁶ É de destacar o entendimento do TC consubstanciado pelos acórdãos n.º 183/96 e n.º 342/97, nomeadamente quanto à contribuição para a segurança social por conta da entidade empregadora; o TC, independente do tipo tributário, passou a equipara-las aos impostos, sujeitando-as aos mesmos requisitos constitucionais daqueles, uma vez que, tal como os impostos, as contribuições patronais são prestações pecuniárias, obrigatórias, em favor de ente público, revestidas de caráter definitivo e universal e sem contrapartida por parte das entidades credoras em favor das entidades empregadoras¹³⁷.

Como observa Nazaré da Costa Cabral¹³⁸, o Tribunal Constitucional uma vez chamado a posicionar-se quanto à aplicação do princípio da legalidade fiscal às contribuições sociais a cargo das entidades empregadoras, passou a equipará-las aos impostos para fundamentar a exigência de observação dos requisitos constitucionais destes; desta forma, por via de um “raciocínio às avessas”, a jurisprudência moldou o posicionamento da doutrina majoritária, que a partir dessa equiparação passou a atribuir natureza fiscal às referidas “contribuições”.

Assim grande parte da contemporânea doutrina e da jurisprudência¹³⁹, posicionam-se no sentido de que as contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras são tributos, pertencentes ao tipo tributário dos impostos ou a eles equiparados.

Sérgio Vasques não obstante caracterizar as quotizações a cargo dos trabalhadores como tributos “paracomutativos”¹⁴⁰, conceituando-as como “modernas contribuições”, ou

¹³⁵ Para mais sobre fundamentos e críticas às posições doutrinárias quanto à natureza jurídica do conjunto das obrigações contributivas: NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., pp. 362-367; e QUEIROZ, Cristina Maria Rodrigues de. *Código do Regimes Contributivos da Segurança Social e o Destacamento de Trabalhadores da União Europeia*. Dissertação apresentada a Faculdade de Direito da Universidade do Porto para obtenção do grau de mestre em direito, Porto, 2014, pp. 27-38.

¹³⁶ Acórdãos n.º 183/96 (Proc. n.º 438/92) e n.º 1203/96 (Proc.s n.ºs 270/90 e 1/92), Cit. por CABRAL, Nazaré – “*Contribuições Sociais e o Princípio da Legalidade Fiscal*...” op. cit., p. 105.

¹³⁷ V. TC. Ac. n.º 342/1997 de 23.04.1997, Proc. N.º 217/96, Rel. Cons. Vitor Nunes de Almeida.

¹³⁸ CABRAL, Nazaré – “*Contribuições Sociais e o Princípio da Legalidade Fiscal*...” op. cit., p. 110.

¹³⁹ V. Ac. STA de 26.02.2014 – Proc. N.º 01481/13 e Ac. STA de 21.05.2014 – Proc.º n.º 0766/13.

¹⁴⁰ O autor entende que a partir da revisão constitucional de 1997 estabeleceu-se uma divisão tripartida dos tributos em: Impostos, tributo unilateral por ausência de prestação estatal; taxas, tributo comutativo fundado em

seja, contribuições financeiras a favor de entidades públicas¹⁴¹; ao analisar separadamente a contribuição a cargo das entidades empregadoras, em face da inexistência de contrapartida da administração pública em favor das entidades empregadoras, assumindo uma posição dualista, entende que tais “contribuições” são verdadeiros impostos¹⁴².

Para Glória Teixeira tanto as contribuições a cargo das entidades empregadoras quanto às quotizações, ante a natureza unitária que às cingem, quando cotejadas sob a metodologia fiscal, são verdadeiros impostos; sobretudo, porque a “bilateralidade” entre quotização e prestação já não se verifica de facto, bem como, a constante necessidade de auxílio de receitas fiscais esmorece cada vez mais a autonomia orçamentaria da segurança social; elementos que distanciavam as obrigações contributivas da natureza de impostos¹⁴³.

No mesmo sentido, Nazaré da Costa Cabral¹⁴⁴ e Casalta Nabais¹⁴⁵ entendem que o atual quadro legislativo e a universalização do sistema de segurança social, conduzem à caracterização das contribuições para a segurança social como impostos.

Em Espanha, a evolução doutrinária seguiu passos semelhantes. Neste sentido citamos Martínez Azuar: *“En la actualidad se admite mayoritariamente que la cotización a Seguridad Social tiene naturaleza fundamentalmente tributaria, e incluso, numerosos estudiosos han llegado más lejos calificándolas, desde el punto de vista económico, como impuestos...”*^{146 147}

Ainda consoante à doutrina espanhola as contribuições da entidade patronal (*cotizaciones empresarias*) não podem ser taxa, porque o facto gerador da obrigação (o uso do fator trabalho) não provoca nenhuma atividade da administração pública (facto gerador da taxa); e não podem ser contribuições especiais porque o facto gerador destas (atividade do

uma prestação “efetiva” provocada ou aproveitada; e contribuições, tributo paracomutativo, fundado em prestações “previsíveis” provocadas ou aproveitadas.

¹⁴¹ Cfr. art.º 3.º, da LGT; e art.º 165.º, n.º 1.º, alínea i) da CRP.

¹⁴² VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 226-227.

¹⁴³ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 153-155.

¹⁴⁴ CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., p. 83-85.

¹⁴⁵ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, op. cit., pp. 594-595.

¹⁴⁶ MARTÍNEZ AZUAR, Juan Antonio. *Régimen Fiscal de Las Cotizaciones a La Seguridad Social*, 2ª edición actualizada y revisada, Madrid: EDERSA, 2000, pp. 27-28.

¹⁴⁷ No mesmo sentido, porém, somente quanto à natureza tributária, ou seja, sem definição do tipo tributário. SORIA, José Vida [et. al.]. *Manual de Seguridad Social...*, op. cit., pp. 170-171.

Estado que beneficie ou valorize o património do contribuinte) em nada coincide com as contribuições patronais; e não são preços públicos, porque não tem natureza contratual¹⁴⁸.

Assim sendo, em face da ausência da atividade da administração pública no facto gerador das obrigações contributivas (seja como pressuposto ou consequência), a doutrina espanhola, observando a estrutura do facto tributável das obrigações contributivas, bem como a ausência de contrapartida em favor da entidade empregadora; no que se refere nomeadamente às obrigações a cargo das entidades empregadoras, vem-se posicionando quanto a sua natureza de imposto, ainda que com característica especial¹⁴⁹.

1.2. A posição clássica da doutrina

Retornando a doutrina portuguesa, em sentido contrário, importa citar Saldanha Sanches¹⁵⁰, para quem as “contribuições para a segurança social” são tributos parafiscais, bem como Sousa Franco¹⁵¹, que as definem como “contribuições especiais”. Para ambos os autores, as contribuições para a segurança social não podem ser consideradas impostos por possuírem afetação específica diversa dos fins gerais do Estado e por possuírem regime legal próprio, portanto, não sendo aplicável o princípio da legalidade tributária.

Salvaguardamos também o entendimento de Apelles da Conceição que apesar de reconhecer a posição majoritária da doutrina e jurisprudência no sentido de qualificar as obrigações contributivas como relações jurídico-tributárias, entende que ao ser financiado pelas entidades empregadoras com fundamento na transferência do risco de responsabilidade objetiva pela utilização da mão-de-obra, bem como, ao ser financiado pelos trabalhadores em forma de poupança forçada para um seguro diferido, sob a natureza de salário diferido; as obrigações contributivas possuem a natureza jurídica de taxas, posto que "... o pagamento de um prémio de seguro obrigatório [...] nunca poderá ser entendido como um imposto..."¹⁵².

Desta forma podemos concluir que a doutrina clássica citada, que afasta a natureza de impostos das contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras, o faz com fundamento na afetação de sua receita para despesas não gerais do Estado, na ausência de aplicação do princípio da legalidade e por possuir orçamento e regime legal próprios

¹⁴⁸ MARTÍNEZ AZUAR, Juan Antonio. *Régimen Fiscal de Las Cotizaciones a La Seguridad Social...* op. cit., pp 51-67. e CAVALLÉ, Ángel Urquizu. *Las cotizaciones a la seguridad social*. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 261.

¹⁴⁹ CAVALLÉ, Ángel Urquizu. *Las cotizaciones a la seguridad social...*, op. cit., p. p. 259 e 367.

¹⁵⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp.59 e ss.

¹⁵¹ Citado por VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., p. 227

¹⁵² CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social. Manual Prático...*, op. cit., p. 99.

(características do tributo parafiscal); bem como pela sua natureza de “seguro social” fundamentado na responsabilidade objetiva da entidade empregadora, conforme Apelles da Conceição.

1.3 A evolução do sistema e a natureza jurídica das contribuições

As contribuições das entidades empregadoras para a segurança social como fonte de financiamento remontam à própria origem do Sistema de Segurança Social desenvolvido a partir dos modelos de seguros múltiplos de Bismarck. Neste primitivo modelo, as contribuições das entidades empregadoras se justificavam pela responsabilidade objetiva que as empresas tinham face aos danos causados aos seus trabalhadores¹⁵³.

Do final do século XIX até à Segunda Guerra ocorreu um aumento dos riscos sociais cobertos pelos seguros sociais, que inicialmente eram voluntários, passando posteriormente a obrigatórios. Desta forma, tais coberturas deixaram de ser fundamentadas na responsabilidade objetiva dos empregadores e passaram a ser entendidas como riscos sociais a serem protegidos pelo Estado. Nesta senda surgem como fontes de receitas as quotizações dos trabalhadores e as contribuições das entidades patronais, bem como, um aumento da participação do Estado, tanto no financiamento como na gestão do sistema. Abrolha assim um financiamento tripartido fundamentado na responsabilidade do Estado Social e pautado na “solidariedade laboral com redistribuição de riqueza entre as entidades empregadoras e os trabalhadores e entre si”¹⁵⁴.

Sobretudo a partir do Relatório Beveridge - que deu origem a um novo sistema denominado de Sistema Beveridgiano¹⁵⁵ - os sistemas de segurança social passaram a ter um carácter cada vez mais universalista com uma crescente prevalência do Estado como garantidor dos direitos inerentes ao sistema de segurança social, afastando-se do conceito primitivo de “seguros sociais” de forte característica laboralista.

¹⁵³ CEINOS SUÁREZ, Ángeles. *Ley General de Seguridad Social Comentada e con Jurisprudencia*, Directores: MARTÍN VALVERDE, António e GARCÍA MURCIA, Joaquín, Coordinadora: CASTRO ARGÜELLES, M.^a Antonia, Madrid: La Ley, 2009, p. 760.

¹⁵⁴ FERNANDES, Teresa. “Direito à segurança social. Cem anos depois da primeira lei que consagrou proteção social em Portugal – O sistema atual.” In *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 348-349.

¹⁵⁵ Sistema Beverigiano: desenvolvido a partir do relatório de W. H. Beveridge (Report on Social Insurance and Allied Service, 1942), de carácter universal, visa assegurar todos os cidadãos das necessidades essenciais e comuns a todos, é financiado pelo Estado. Para mais ver: QUELHAS, Ana Paula Santos. *A refundação do papel do Estado nas políticas sociais...*, op. cit., pp. 36-37.

Em Portugal tal movimento, em nosso entender, está consolidado pelo art.º 63.º da CRP. Este dispositivo constitucional encarrega o Estado do dever de “organizar, coordenar e subsidiar” um sistema “unificado e descentralizado” ao que todos tenham direito ao acesso e que protejam os cidadãos de situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade de trabalho¹⁵⁶.

Seguindo o modelo constitucional, a Lei de Bases estabelece em seu art.º 2.º que “todos têm direito à segurança social”, bem como, enumera como princípios gerais, dentre outros: o princípio da universalidade (art.º 6.º) e o princípio do primado da responsabilidade pública (art.º 14.º) - que atribui ao Estado o dever de organizar, coordenar e subsidiar o sistema de segurança social.

Logo, podemos afirmar que em observação ao art.º 63.º da CRP e aos artigos 2.º, 6.º e 14.º da Lei de Bases o sistema público de segurança social em Portugal tem carácter unitário e universal e em última instância é de responsabilidade do Estado; o que afasta, em nosso entender, a clássica característica de “seguro” e a responsabilidade objetiva dos empregadores no tocante à garantia dos “Direitos Sociais” de seus trabalhadores. Passando o Estado a ser o responsável por organizar e financiar o sistema, através das receitas provenientes das obrigações contributivas e das receitas fiscais, observando-se desta forma a aplicação plena da “liberdade de conformação” do Estado, reconhecida pelo Tribunal Constitucional¹⁵⁷ que se traduz na liberdade que o Estado (como responsável pelo financiamento do sistema público de segurança social), possui de financiar o sistema “por contribuintes em geral” através do sistema fiscal, em conjunto com o financiamento por contribuições dos potenciais contribuintes específicos¹⁵⁸.

Desta forma, segundo Ilídio das Neves, o financiamento tripartido possui dois fundamentos: o jurídico (responsabilidade estabelecida por lei), e o institucional. Este último possui *rátios* diversos consoante cada corresponsável: 1- em relação aos beneficiários a razão reside na relação sintagmática entre o direito à prestação e a obrigação de contribuir; 2- em

¹⁵⁶ MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada...*, op. cit., pp. 1288-1289.

¹⁵⁷ Neste sentido o TC, no Ac. n.º 187/2013, reconhece ao Estado uma “liberdade de conformação” e que a responsabilidade das decisões “politico-legislativas” são resultantes da “qualidade de garante superior do sistema” (ponto 82 do acordão). TC, Ac.º 187/2013 de 5 de abril, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha.

¹⁵⁸ MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada...*, op. cit., p. 1299; e CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da Republica Portuguesa Anotada...*, op. cit., p. 817.

relação às entidades empregadoras, a razão se funda na solidariedade e no interesse económico que se justifica pelo aumento da produtividade dos trabalhadores como efeito do sentimento de segurança proporcionado pelo sistema; e 3- em relação ao Estado o fundamento reside no seu papel de garante final da paz e equidade social, bem como, na necessidade de compensação financeira pelos desajustes¹⁵⁹ no modelo atuarial do financiamento do sub-sistema previdencial¹⁶⁰.

O atual caráter unitário e universalista do sistema de segurança social, o primado da responsabilidade do Estado como garante final do sistema, o reconhecimento da ausência de correspondência direta entre a contribuição e os “valores” das prestações¹⁶¹ e o reconhecimento da liberdade de conformação do Estado acabaram por formar um quadro jurídico-normativo onde as obrigações contributivas passaram a estar afetadas a uma ampla categoria de prestações que compõem um verdadeiro fim público de proteção social, passando inclusive a financiar despesas não genuínas do sistema previdencial, tais como políticas de emprego e formação profissional.¹⁶² Portanto, como aponta Ilídio das Neves, a gestão do sistema de segurança social deixou de ser técnica e passou a ser política¹⁶³.

Acrescenta-se ainda o facto do orçamento do segurança social estar, embora com certa autonomia, integrado ao Orçamento do Estado¹⁶⁴, o que acaba por afastar o argumento da não submissão das contribuições ao O.E., na mesma medida que reforça o fim público de proteção social como “fins gerais” do Estado, refutando assim o argumento da afetação das receitas para fins específicos¹⁶⁵.

Desta forma a evolução do sistema de segurança social, conforme expõem Nazaré C Cabral¹⁶⁶, Casalta Nabais¹⁶⁷ e Glória Teixeira¹⁶⁸, acabaram por afastar ou reduzir a

¹⁵⁹ Um exemplo são as reduções de taxas contributivas como políticas públicas de fomento de emprego.

¹⁶⁰ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., pp. 333-334.

¹⁶¹ Permanecendo a correspondência entre a obrigação de contribuir e o “direito” à prestação, o que em nosso entender atribui o caráter bilateral somente às quotizações pagas pelos trabalhadores, em virtude da ausência de prestação da administração pública em proveito das entidades empregadoras, reconhecida majoritariamente pela doutrina e jurisprudência.

¹⁶² CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., p. 82-83.

¹⁶³ Ressalvamos que o autor faz esta constatação ao criticar duramente esta nova realidade. NEVES, Ilídio das. *Crise e Reforma da Segurança Social. Equívocos e realidades...*, op. cit., p. 131.

¹⁶⁴ Cfr. n.º 1, do art.º 5º da Lei de Enquadramento Orçamental – Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

¹⁶⁵ CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social...*, op. cit., pp. 36-37.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 82-83.

¹⁶⁷ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, op. cit., pp. 594-595

¹⁶⁸ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 152-155.

importância dos argumentos que impediam a caracterização das contribuições para a segurança social como impostos.

Diante das atuais características do sistema de segurança social, seguindo aqui a doutrina citada, entendemos que as contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras são verdadeiramente impostos¹⁶⁹.

2. Princípio da Capacidade contributiva

2.1 A aplicabilidade do princípio as “contribuições” das entidades empregadoras

Ultrapassada a análise da natureza jurídica da contribuição para a segurança social a cargo das entidades empregadoras, em nosso entender, cumpre-nos traçar algumas linhas quanto à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva.

Inicialmente, quanto à aplicabilidade do princípio da equivalência¹⁷⁰ em substituição ao princípio da capacidade contributiva, cabem aqui algumas linhas sobre a doutrina de Sérgio Vasques. Defende o autor, que as contribuições para a segurança social, na parte paga pelos trabalhadores, baseiam-se no princípio da equivalência e não no princípio da capacidade contributiva, posto que são devidas em compensação à prestação presumivelmente aproveitada pelo contribuinte, tendo portanto, uma finalidade compensatória o que as torna incompatíveis com os dois elementos fundamentais dos impostos: 1- a ausência de prestação direta do Estado; e 2- ter como pressuposto exclusivo uma manifestação de capacidade contributiva (rendimento, património ou consumo). Portanto, são fundamentadas na compensação do custo ou valor das prestações da administração pública, ou seja, aplica-se o princípio da equivalência em substituição ao princípio da capacidade contributiva¹⁷¹.

¹⁶⁹ Seguindo a doutrina de Sérgio Vasques entendemos que a mesma natureza jurídica não cabe às quotizações pagas pelos trabalhadores, posto que na relação jurídica das quotizações há bilateralidade face as prestações “previsivelmente provocadas ou aproveitadas” pelos sujeitos passivos. Sendo, portanto, melhor caracterizadas como “contribuições financeiras”. VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 221 e ss.

¹⁷⁰ Princípio segundo qual o tributo conforma-se pelo benefício oferecido pelo Estado ao contribuinte ou pelo custo que o Estado incorre na atuação em favor do contribuinte beneficiado. No primeiro caso temos uma equivalência de benefício e no segundo uma equivalência de custo. Para mais: VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de Igualdade Tributária*, Coleção Teses, Coimbra: Almedina, 2008.

¹⁷¹ VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência...*, op. cit., pp. 375 e ss.

Ocorre que, conforme já citamos anteriormente, o próprio autor reconhece que em relação às contribuições a cargo das entidades empregadoras não existe qualquer contraprestação (seja efetiva ou presumível)¹⁷².

Tal como expomos no ponto anterior, seguindo a doutrina mais contemporânea, entendemos que as contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras são verdadeiros impostos. Assim sendo, entendemos que, independente do *nomem iuris* utilizado pelo legislador, por serem verdadeiros impostos (tipo tributário) estão, por força do art.º 4.º, n.º 1 da LGT, expressamente subordinadas ao princípio da capacidade contributiva.

2.2 O princípio da capacidade contributiva e a “justiça fiscal”

A capacidade contributiva é um princípio que está estritamente relacionado com o conceito de justiça tributária, sobretudo, por atuar como um limitador do poder de tributar exercido pelo legislador quando da distribuição da carga tributária consoante ao sistema fiscal construído.

Expõe Cesar García Novoa que: “... *la capacidad contributiva seria la fórmula tradicional de encarnación de la justicia en el ámbito tributario*”¹⁷³.

No Sistema de Segurança Social do Brasil, há no rol de princípios enumerados no art.º 194 da Constituição brasileira a previsão do princípio da equidade na forma de participação do custeio, que equivale ao princípio da capacidade contributiva. Ao comentar à equivalência do princípio da equidade do custeio ao princípio da capacidade contributiva, firma Milton Almeida que: “A capacidade contributiva dos contribuintes é essencial para o seguro social, não podendo ser desprezada pelo legislador. É imprescindível levar em conta a privação dos contribuintes, no momento da taxação das contribuições dos segurados e das empresas. Para que os objetivos da Previdência Social sejam alcançados, o legislador não pode aniquilar os contribuintes”¹⁷⁴.

O artigo 4.º, n.º 1 da LGT esclarece que a capacidade contributiva revela-se através do rendimento, consumo ou património.

¹⁷² VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...* op. cit., p. 226.

¹⁷³ GÁRCIA NOVOA, Cesar. *El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y desafíos*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 115.

¹⁷⁴ ALMEIDA, Milton Vasques Thibau de. *Fundamentos Constitucionais da Previdência Social...*, op. cit., p. 170.

Portanto, como aponta Lúcio Pimentel, os factos económicos eleitos pela lei fiscal como pressupostos para aferição da capacidade contributiva na imposição tributária são: “... o património (riqueza possuída), o rendimento (riqueza adquirida), o consumo (da própria riqueza) e a transferência de bens (riqueza em circulação)”¹⁷⁵.

O princípio da capacidade contributiva apresenta-se sobre duas vertentes, a absoluta e a relativa. A primeira cria critérios para a validação do próprio tributo, pois moldam as hipóteses de incidências elegíveis pelo legislador. A segunda vertente está ligada a graduação do tributo e dos seus elementos constitutivos¹⁷⁶.

2.3 Análise quanto ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva e demais preceitos da “constituição fiscal”

Quando da nossa análise sobre a natureza jurídica desta imposição tributária, verificamos que o facto constitutivo das contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras verifica-se pelo início do exercício da atividade profissional, ou seja, a partir contratação do trabalhador¹⁷⁷.

Desta forma, cumpre questionar: Onde reside o fato revelador da capacidade contributiva das entidades empregadoras?

Estela Rivas Nieto, ao analisar os elementos constitutivos das contribuições das entidades empregadoras em Espanha¹⁷⁸, afirma que: “*No existe ninguna duda de que las cotizaciones a la Seguridad Social responden al principio de capacidad económica, puesto que gravan un índice concreto de riqueza que es: respecto al trabajador, su salario, y respecto al empresario, el volumen de renta utilizada para sufragar los salarios de los trabajadores.*”¹⁷⁹.

Para Martínez Azuar a manifestação de capacidade contributiva revela-se pelo gasto suportado pela entidade empregadora com a utilização do fator trabalho em sua atividade empresarial; manifestação quantificada através do salário pago ao trabalhador contratado¹⁸⁰.

¹⁷⁵ LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel. *O Conceito de Contribuinte Tributário*, 2ª edição, Lisboa: Livros do Brasil, 2010, p. 80.

¹⁷⁶ *Ibidem*, p. 79-84.

¹⁷⁷ V. art.º 37.º do Código Contributivo.

¹⁷⁸ Que, no tocante ao facto tributário e à base de incidência é idêntica ao ordenamento português. Para mais sobre o ordenamento Espanhol: BLASCO LAHOZ, José Francisco e LÓPEZ GANDÍA, Juan. *Curso de Seguridad Social*, 7ª Edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

¹⁷⁹ RIVAS NIETO, M. Estela. *Tributos Atípicos*, Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 123.

¹⁸⁰ MARTÍNEZ AZUAR, Juan Antonio. *Régimen Fiscal de Las Cotizaciones a La Seguridad Social...*, Op. Cit., p.532.

Casalta Nabais na divisão tripartida dos impostos (rendimento, património e consumo), aloca as contribuições para a segurança social como impostos sobre o rendimento¹⁸¹.

No mesmo sentido Glória Teixeira entende que tanto as quotizações quanto as contribuições, são impostos incidentes sobre o rendimento do trabalho¹⁸².

Assim sendo, cumpre indagar: Estes verdadeiros impostos suportados pelas entidades empregadoras, que tem por facto gerador a contratação de trabalhadores, atendem ao princípio da capacidade contributiva em sua dupla vertente, ou seja, absoluta e relativa?

A CRP em seu art.º 103.º estabelece os traços fundamentais do sistema fiscal. Interessamos aqui, em especial, o seu n.º 1, que delimita os objetivos do sistema fiscal. Conforme o supracitado dispositivo o sistema fiscal tem por objetivo não só a arrecadação fiscal para satisfação das necessidades do Estado, mas também, uma justa repartição de rendimentos e de riquezas, portanto, além do objetivo arrecadatório, também possui um objetivo social, ou seja, “... a diminuição da desigualdade na distribuição social daqueles, o que exige, designadamente, a *progressividade do sistema fiscal*, sobrecarregando mais os altos rendimentos e, no caso dos impostos sobre o património, as maiores fortunas...”. Neste sentido, o *sistema fiscal deve ser globalmente progressivo*, para que seja cumprido o princípio da igualdade material¹⁸³.

Ao analisar as propriedades ideais de um sistema fiscal, Alfredo M. Pereira e Pedro G. Rodrigues, apontam que um sistema fiscal não basta ser eficiente, mas deve ser sobretudo justo. Para tanto é imperioso que o mesmo respeite a equidade horizontal, segundo a qual os contribuintes iguais devem ser tributados igualmente, bem como a equidade vertical, segundo a qual os contribuintes diferentes sejam tributados diferentemente¹⁸⁴.

Como identifica Ilídio das Neves, o método de contribuição sobre o salário como fonte de receita provoca uma desigualdade de incidência em empresas de “capital intensivo” e com “mão-de-obra reduzida”, deixando de incidir suficientemente na capacidade contributiva

¹⁸¹ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, op. cit., p. 79.

¹⁸² TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 152-153.

¹⁸³ CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada...*, op. cit. p. 1089.

¹⁸⁴ PEREIRA, A. M. e RODRIGUES, P. G. “*O papel da reforma fiscal numa estratégia de consolidação orçamental sustentável em Portugal*”, in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, organizadores: Fernando Ribeiro Mendes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 23-65.

dessas empresas, que possuem grande poder de investimento em tecnologia o que lhes permite a contratação menor de mão-de-obra (ainda que com salários mais elevados)¹⁸⁵.

2.4 – O Princípio da tributação do rendimento real das pessoas coletivas

As contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras são verdadeiros impostos cujos sujeitos passivos são pessoas coletivas ou entes a elas equiparadas, incidentes sobre o rendimento (ainda que considerado como incidente sobre o consumo/despesa de mão de obra, em última análise, incidem sobre o “rendimento consumido”)¹⁸⁶. Assim sendo, não deveria observar o princípio da tributação do rendimento real para efeito da aferição do princípio da capacidade contributiva?

O Tribunal Constitucional reconhece o princípio da tributação do rendimento real previsto no art.º 104.º n.º 2, da CRP¹⁸⁷, como elemento do princípio da capacidade contributiva; interpreta-o “consoante o advérbio que modula o seu alcance”, admitindo a tributação com base em outra forma de rendimento que não a “contabilisticamente real”; porém, o próprio Tribunal¹⁸⁸, citando Casalta Nabais, dispõe que este afastamento do rendimento real deve ser limitado “até ao ponto de a tributação assentar num rendimento normal, conquanto que tal afastamento do regime regra se apresente plenamente justificado e constitucionalmente conformado”.

Assim: “Só é tributável o rendimento efetivamente disponível. Este entendimento deve valer para todas as fontes de rendimentos (v.g. capital, trabalho, propriedade), devendo quaisquer diferenciações entre elas ter fundamento constitucional suficiente e conformar-se com os princípios de igualdade, segurança jurídica e da proporcionalidade”¹⁸⁹.

Por todo o exposto cremos que a resposta para a indagação quanto ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva é negativa, posto que sendo o facto gerador do tributo a contratação de trabalhadores e sendo a capacidade contributiva auferida pela capacidade de pagamento das respectivas remuneração, estamos diante de um tributo “penalizador” da utilização da mão de obra; assim, as entidades empregadoras, ainda que possuam capacidade económica superior (auferível através de rendimento normal ou real), desde que utilizem

¹⁸⁵ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., p. 345.

¹⁸⁶ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*, 5.ª ed., Coimbra: Almedina, 2016, p. 125.

¹⁸⁷ V. TC. Ac. 278/2006.

¹⁸⁸ V. TC. Ac. 42/2014.

¹⁸⁹ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de Direito Fiscal Perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 105.

reduzida mão de obra (nomeadamente por investimento em automação), passarão a contribuir de forma desigual às demais. Logo, a repartição do imposto entre os sujeitos passivos, *in casu*, não se realiza segundo um pressuposto económico que revele a sua capacidade de contribuir¹⁹⁰ com a necessidade de financiamento do Estado, sobretudo, quando analisado sobre a perspectiva do princípio da igualdade em sua dupla vertente, vertical e horizontal, princípio “associado indissolavelmente”¹⁹¹ ao princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, entendemos que a contribuição para a segurança social a cargo das entidades empregadoras, sendo verdadeiro imposto, deve observar o princípio da capacidade contributiva. E neste sentido, não nos parece claro que a contratação de trabalhadores possa apresentar-se como facto gerador pautado em manifestação de riqueza que atenda aos princípios da igualdade, da equidade, da tributação sobre o rendimento real das pessoas coletivas, princípios que como observa Casalta Nabais, representam o fundamento constitucional do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o princípio da capacidade contributiva em Portugal reside no princípio da igualdade interpretado em conjunto com os demais preceitos da “constituição fiscal”¹⁹².

¹⁹⁰ Que segundo C. Nabais é a verdadeira razão deste princípio. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, op. cit., p. 153.

¹⁹¹ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade...*, op. cit., p. 161.

¹⁹² NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal...*, op. cit., pp 151-152.

Capítulo IV

Reflexões objetivando possíveis soluções

1. Receitas Fiscais como fonte do subsistema contributivo.

Conforme buscamos demonstrar neste trabalho, o modelo de financiamento do sistema previdencial demonstra-se demasiado dependente do mercado de trabalho ativo e da remuneração dos trabalhadores. Esta dependência, ante aos desafios que listamos¹⁹³, pode gerar uma perda de receita e aumento dos gastos no avançar dos anos.¹⁹⁴ Assim sendo, conforme Noémia Goulart, a busca por fontes alternativas de financiamento da segurança social é alimentada pela expectável diminuição da massa salarial devido à quebra do nível de emprego no médio e longo prazo¹⁹⁵.

1.1 A remuneração do trabalho como base de incidência contributiva.

Como elucida Ilídio das Neves, o uso das obrigações contributivas incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores como fonte de captação de receitas para a segurança social foi o primeiro método de financiamento de uma segurança social institucionalizada e estatal. Fundamenta-se no pensamento funcional em que as prestações substitutivas de remuneração do trabalho devem estar relacionadas com encargos sobre o salário, bem como tem por alicerce o “princípio do seguro social” segundo o qual as prestações devem ser suportadas pelos beneficiários diretos (trabalhadores) e os indiretos (entidades empregadoras, que beneficiam-se da segurança económica e estabilidade social)¹⁹⁶.

O mesmo autor em análise crítica ao “método da contribuição sobre o salário” enumeram os seguintes pontos positivos: i – a autonomia financeira, orçamental e institucional; ii – adequação à natureza da relação jurídica da segurança social; iii – Facilidade e simplificação administrativa; e iv – adequação à conjuntura económica financeira (possibilidade de reserva financeira e boa redistribuição horizontal).¹⁹⁷ Na mesma análise o autor pondera como pontos negativos: i – Efeitos negativos na produção das empresas, afetando a competitividade; ii –

¹⁹³ Cfr. Ponto 2 do Capítulo II.

¹⁹⁴ Neste sentido citamos Miguel Coelho, para quem o modelo de financiamento encontra-se actualmente em sobrecarga excessiva sobre a tributação direta do rendimento de trabalho, tanto para o sujeito passivo empresa como para os trabalhadores. Para o autor é urgente ponderarmos uma alteração das fontes de financiamento. COELHO, Miguel. “*Sistema de segurança social – situação atual e vetores de intervenção para uma reforma futura.*”, in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, p. 263.

¹⁹⁵ GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social.*”..., op. cit., p. 312.

¹⁹⁶ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., p. 339.

¹⁹⁷ *Ibidem*, pp. 342-344.

Tendência para desencorajar emprego; iii – Inadequação a conjuntura económica (não permite uma redistribuição vertical ampla, sendo também muito suscetível das variações da massa salarial; e iv – inadequação ao princípio da generalização.¹⁹⁸ Cabe ainda aqui ressaltar que o autor é categórico em afirmar que os aspectos negativos do “método de contribuição sobre o salário” aplicam-se somente às contribuições a cargo das entidades empregadoras¹⁹⁹.

1.2 A participação das receitas fiscais: tendência e evolução

É pacífico na doutrina que a produtividade e o crescimento económico, como motores para a criação de emprego, são fundamentais para o financiamento da segurança social. Neste sentido, Soria: “Sin duda la principal causa que afecta a la viabilidad del mismo es de orden económico. En condiciones de coyuntura económica favorable – empleo elevado, crecimiento económico y productividad altos – la financiación ocupa una posición no preeminente en la escala de problemas del Sistema.”²⁰⁰.

Porém, por deixar de considerar os efeitos das alterações no mercado de trabalho que estão sendo promovidas pela chamada “indústrias 4.0”, em nosso entender, esta premissa, apesar de ainda possuir um elevado grau de assertividade, peca por não considerar que de hoje para o futuro, certamente teremos crescimento económico e ganho em produtividade, sem necessariamente termos criação de empregos na mesma proporção.²⁰¹ Logo, as reduções dos custos para manter uma economia competitiva e a busca pelo crescimento económico continuam a ter elevado grau de importância na solução do problema de financiamento do sistema contributivo; porém, ante a dependência que o atual modelo de financiamento tem em relação ao trabalhador ativo, não podemos deixar de considerar a imperiosa necessidade de diversificação das fontes de financiamento, melhor dizendo, da diversificação das bases de incidências através da criação de tipos tributários que possam gravar a capacidade contributiva de uma forma justa e sustentável para o modelo de financiamento.

Com o objetivo de retomar o crescimento e a competitividade de suas empresas, alguns Estados, a partir da década de 90, passaram a reduzir as contribuições para a segurança social (que oneram o fator trabalho) passaram a compensar essa redução através de impostos indiretos (e.g. o IVA). Casos como a Dinamarca essa transição realizou-se de forma mais

¹⁹⁸ Ibidem, pp. 344-346.

¹⁹⁹ Ibidem, p. 344.

²⁰⁰ SORIA, José Vida [et. al.]. *Manual de Seguridad Social...*, op. cit. p. 165.

²⁰¹ V. nosso ponto 2.4 do capítulo II.

intensa, como uma efetiva substituição total da fonte (para impostos), no financiamento da “prestação universal básica de velhice”²⁰².

Em Portugal esse movimento pode ser observado através da consignação de parte da receita do IVA²⁰³, que foi utilizada para o financiamento tanto de despesas do sistema contributivo como não contributivo.

Conforme afirma Noémia Goulart: “Para muitos países o caminho tem sido no sentido do financiamento através de receitas gerais (impostos diretos e indiretos)...”. Como exemplo a autora cita o caso da França, que através da Contribuição Social Generalizada diversifica a base de incidência através da tributação sobre rendimentos do trabalho; rendimento substitutivo do trabalho; e do rendimento de capitais²⁰⁴.

Como reforço de dados que demonstram essa tendência citamos Miguel Ángel Garcia Díaz y Jesús Ruiz-Huerta Carbonell²⁰⁵, os autores demonstram que no período entre 1995 a 2010, entre os países da UE-15, houve uma alteração na composição da estrutura do financiamento da segurança social, onde as contribuições e quotizações que representavam 63,8% passaram a representar 55,3% do total da fonte de financiamento e em contrapartida os impostos tiveram um aumento na participação do financiamento da segurança social, uma vez que representavam em 1995, 32,2% e passaram a representar 41,1% em 2010.

É inegável que em Portugal a participação do Estado no financiamento do sistema de segurança social através de transferência do O.E. suportou um aumento significativo. Mas este aumento não significa uma efetiva diversificação de fontes de financiamento para o subsistema contributivo, visto que o aumento da participação do Estado pautou-se no cumprimento do princípio da adequação seletiva pelo qual o Estado se viu obrigado a aumentar a sua participação no financiamento do sistema na proporção do aumento de sua responsabilidade para com as prestações do subsistema não contributivo²⁰⁶.

²⁰² SILVA, Carlos Manuel Pereira da. “*O futuro do seguro social: regressar ao essencial no contexto do modelo social europeu*”, in Por onde vai o Estado Social em Portugal?, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, p. 173.

²⁰³ V. IVA social – art.º 32.º da Lei 39-B/94, de 27 de dezembro; e Lei 39/2005, de 24 de junho.

²⁰⁴ GOULART, Noémia. “*O Financiamento da Segurança Social*.”..., op. cit., p. 313.

²⁰⁵ CARBONELL, Jesús Ruiz-Huerta, et al. *Estado del Bienestar y sistemas fiscales en Europa*. Colección Estudios n.º 232. Madrid: Conselho Económico y Social España, 2015, p. 230.

²⁰⁶ De 1995 a 2006 as contribuições para a segurança social tiveram um crescimento de 90%, enquanto que as transferências do O.E. no mesmo período tiveram um crescimento de 507%. Cfr. CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social*..., op. cit., pp. 27-28.

Desta forma o modelo de financiamento do regime geral não está em linha com os demais países europeus que cada vez mais buscam diversificar as suas fontes de financiamento através da afetação de receitas fiscais no orçamento da segurança social com consequente diminuição das contribuições sociais. Como exemplo, citamos o Reino Unido que elevou o IVA, alocando parte da receita para a segurança social e diminuindo a contribuição da entidade empregadora²⁰⁷.

1.3 Receitas Fiscais como fonte de financiamento do Regime Geral.

Como aponta Ilídio das Neves, tanto por ser o garante final do Sistema de Segurança Social, como por ser o responsável pela compensação financeira necessária para abonar eventuais desajustes que ações políticas possam provocar no financiamento do subsistema contributivo, o Estado também é parte integrante da relação jurídica contributiva, ao lado dos beneficiários e das entidades empregadoras.²⁰⁸ Assim sendo, o Estado, pelo princípio da solidariedade geral, fazendo parte da relação jurídico contributiva, deve contribuir para o financiamento do subsistema previdencial (e por via de consequência para o Regime Geral), através da transferência de suas receitas fiscais.

É evidente que nesta alteração a substituição pelo financiamento do Estado não pode ocorrer na forma de criação de um imposto com consignação direta, ou seja, não se pode, ao menos no caso nacional, face ao princípio orçamental da não consignação de receitas²⁰⁹, destinar, como regra, o produto da arrecadação de um imposto para uma determinada obrigação estatal (ainda que tal princípio normatizado possibilite a consignação em caso excecional e fundamentado).

Desta forma, entendemos que a alteração da composição do financiamento deve ocorrer através da inclusão da transferência orçamental do Estado como fonte de financiamento “ordinária” e não só “extraordinária”, ou seja, a participação do Estado no financiamento do Regime Geral deve aumentar na proporção em que a contribuição das entidades patronais diminua. Devendo esta participação estatal ser gerida por normas da “constituição orçamental e do direito constitucional financeiro” que, como aponta Jónatas E. M. Machado e Paulo N. da Costa: “... tem uma função de sinalização do compromisso do Estado com umas finanças

²⁰⁷ Passou de 11,8% em 1979 para 18,2% em 2000. Cfr.: MESTRE, Bruno. *Reflexões Críticas e Comparadas sobre o Código Contributivo*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 4, n.º 1- Primavera. Coimbra: Almedina, 2011, p.202

²⁰⁸ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., p. 334.

²⁰⁹ Art.º 16.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro – Lei de Enquadramento Orçamental.

públicas saudáveis.”, acrescenta os autores que o texto normativo pode adotar inúmeras formas de ação do Estado, inclusive “a imposição de percentagens de receitas para despesas em prestações sociais.”²¹⁰ É certo que os autores quando defendem a importância da “constituição orçamental” o fazem no sentido de preservar o equilíbrio financeiro evitando injustiças intergeracionais face à dívida pública. Não obstante esta constatação, entendemos que da mesma forma o constituinte ou legislador infra-constitucional pode utilizá-la também para garantir um rigor orçamental não só no controle dos gastos como também em sua destinação. Não olvidando que tais normas de destinação e controle orçamentais devem ser acompanhadas de mecanismos de controle preventivo e sanções precisas e de aplicação imediata em caso de descumprimentos.

2. Adequação do tipo tributário

Ilídio das Neves em análise crítica à técnica de contribuição incidente sobre a remuneração do trabalho como fonte de financiamento adverte para diversos pontos negativos ressaltando, entretanto, que os efeitos negativos só se aplicam às contribuições a cargo das entidades empregadoras²¹¹.

Como demonstramos no presente trabalho a doutrina e a jurisprudência pátria (e ainda a de Espanha que neste trabalho citamos a título de estudo comparado) vêm consolidando o posicionamento majoritário na classificação das contribuições (sobretudo a patronal) como verdadeiros impostos.

Somando-se ao acima transcrito, defendemos neste trabalho uma necessidade de se promover uma verdadeira diversificação das fontes de financiamento do sistema contributivo. O que pode ser alcançado através de uma maior participação do Estado por via de transferência de receitas fiscais (O.E.).

Temos claro que para a efetivação da participação estatal no financiamento por via de transferência do O.E. será necessário um reforço na arrecadação das receitas fiscais como forma de compensação orçamentaria.

Desta forma, como proposta visando adequar a participação das entidades empregadoras no financiamento do regime geral ao posicionamento da doutrina e jurisprudência quanto a

²¹⁰ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de Direito Fiscal Perspetiva multinível...*, op. cit., pp. 50-51.

²¹¹ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social...*, op. cit., p.334 e ss.

sua natureza jurídica e principalmente objetivando o cumprimento do princípio da capacidade contributiva e a necessidade de diversificação das fontes de financiamento através do alargamento das bases de incidências; entendemos ser cogente a adequação do tipo tributário através da substituição das contribuições sociais a cargo das entidades empregadoras por tributação por via de impostos a incidir sobre o rendimento real e volume de negócios.

Fundamentado não no princípio da solidariedade laboral (ou de grupo), mas no princípio da solidariedade geral (mais compatível com o tipo tributário imposto e com a tendência universalista do sistema de segurança social)²¹² entendemos que a participação das entidades empregadoras deve suceder-se por via de impostos a incidir sobre o rendimento real (e.g., através do aumento da taxa nominal do IRC) e sobre o volume de negócios (e.g., através da criação de uma sobretaxa do IRC a incidir sobre o volume de negócio); bem como, não deve ter por contribuinte tão somente entidade empregadoras mas sim todas as pessoas coletiva ou entes a elas equiparadas.

Conforme Fábio Zambite: “A crença de que tais exações seriam reais encargos dos interessados não encontra respaldo empírico pois a tendência, de acordo com a elasticidade da demanda, é sempre repassar tal encargo para toda a sociedade.” Para o autor sempre que houver interesse global em uma atividade estatal o financiamento deve ser dar com fundamento na solidariedade social (geral), posto que o fundamento em uma solidariedade de grupo traduz-se em “mero mecanismo de preservação de privilégios, ocultando a solidariedade invertida...”, onde poucos se beneficiam da contribuição de muitos²¹³.

²¹² NASSAR, Elody Boulhosa. *Previdência social na era do envelhecimento...*, op. cit., p. 288.

²¹³ IBRAHIM, Fábio Zambite. *A previdência social no Estado contemporâneo...*, Niterói, RJ: Impetus, 2011, p. 256-257.

Conclusão

Objetivamos no presente trabalho uma análise dupla das contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras: 1º - com a identificação dos novos desafios que afrontam o modelo de financiamento do regime geral, buscamos uma análise do papel das contribuições a cargo das entidades empregadoras no enfrentamento dos desafios listados, ou seja, qual seu contributo (ou inexistência dele) para a sustentabilidade do sistema de financiamento; e 2º - promovendo uma análise das contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras sob o prisma da justiça tributária, na sequência da definição da sua natureza jurídica.

Após breves linhas gerais sobre o sistema de segurança social passou-se a analisar o modelo de financiamento do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, regime pertencente ao subsistema previdencial (ou contributivo) do sistema público da segurança social. Concluímos que a semelhança das melhores práticas objetivando garantia financeira do sistema, o modelo de financiamento adotado é o modelo misto de regime financeiro (ainda que com predominância do modelo de repartição).

Quanto às conclusões alcançadas a partir da análise crítica do princípio da adequação seletiva e da contributividade o que se defende neste trabalho não é o retrocesso do financiamento tripartido de prestações híbridas a exemplo do que ocorria com o n.º 3, do art.º 110.º da anterior LBSS (2002). O que se defende é a inclusão das transferências do O.E. como fonte ordinária do financiamento do subsistema previdencial, dentro de uma lógica de separação de fontes visando o controlo financeiro, não pautada na lógica funcional, mas sim na solidariedade geral²¹⁴ e na liberdade de conformação do Estado que é o garante final do sistema.

Desta forma entendemos que: i – o princípio da Contributividade - apresenta-se como uma obrigação de contribuir como condição para acesso aos benefícios do sistema previdencial, marcando assim a divisão do sistema em contributivo e não contributivo; e ii – o princípio da Seletividade - promove a separação das fontes definindo seus respectivos responsáveis, para

²¹⁴ Entendemos que a participação das entidades empregadoras deve ser pautada na solidariedade geral (social) uma vez que as mesmas não figuram na relação jurídica contributiva como consequência do princípio da contributividade (que exige uma relação contraprestacional), nem tampouco está pautada na responsabilidade objetiva dos empregadores face aos seus empregados (como foi no passado).

cada subsistema, não fundamentado na teoria funcional, mas sim no exercício da “liberdade de conformação do Estado”; e sua importância reside na criação de mecanismos para um controle financeiro e uma gestão eficiente do sistema.

A partir da análise das fontes de financiamento do subsistema contributivo (mas especificamente do regime geral), propomos uma divisão das mesmas em: i – ordinárias, formadas pelas quotizações pagas pelos trabalhadores e contribuições pagas pelas entidades empregadoras; e ii – extraordinária, representadas pelas transferências do Orçamento do Estado. Ambas as fontes ordinárias representam prestações compulsórias calculadas pela aplicação da taxa contributiva sobre a remuneração líquida do trabalhador (base de incidência contributiva). Desta forma, podemos concluir que o modelo de financiamento é excessivamente dependente do mercado de trabalho.

Constatada a dependência supracitada, elegemos um rol de quatro desafios que a médio e longo prazo podem tornar o modelo de financiamento atual insustentável²¹⁵, sendo eles: i – envelhecimento populacional – fenómeno evidenciado por sua dupla vertente, ou seja, a baixa natalidade e o aumento da expectativa de vida da população idosa. Este fenómeno sócio-económico tanto afeta o ingresso de receita “*input*”, uma vez que diminui a população ativa, como afeta os custos “*output*”; ii – alta tributação sobre o rendimento do trabalho – fenómeno que provoca a “cultura da dependência” atuando como um desestímulo à busca por trabalho, desta forma também age reduzindo as receitas e aumentando os custos²¹⁶; iii – custo do fator trabalho como elemento do custo de produção – o cumprimento das obrigações contributivas e das obrigações declarativas consubstanciam-se em um verdadeiro custo do fator trabalho que onera o custo de produção afetando negativamente a competitividade das empresas dentro de um cenário de globalização, dificultando o crescimento económico e a criação de empregos; e iv – os efeitos da “Indústria 4.0” – trata-se de um fenómeno recente que acelerou a automação de postos de trabalho. Pela junção da automação, da “internet das coisas” e da inteligência artificial, aumentou o campo de abrangência das atividades automatizadas, promovendo uma mudança rápida e radical nos meios de produção que terá como consequência uma grande redução de postos de trabalho, bem como, a extinção de profissões.

²¹⁵ A análise da sustentabilidade é feita ao próprio modelo de financiamento em si, ou seja, neste trabalho não realizamos a análise orçamental plurianual para verificação da sustentabilidade do sistema ou do regime, mas sim, a análise das fontes de receitas ordinárias e os desafios que podem tornar essas fontes de receitas insuficientes, tanto por atingirem negativamente a capacidade de geração de receita como por onerar os custos.

²¹⁶ Refletivos pelas prestações de desemprego e de rendimento mínimo.

A consequência mais preocupante em nosso juízo é a possibilidade de criação de riqueza e crescimento económico sem a expectável criação de empregos.

Concluimos que ante aos desafios apresentados, sob pena de tornar-se insustentável, o modelo de financiamento do regime geral deve ampliar e diversificar as suas fontes de financiamento, não através do alargamento da base de incidência contributiva (como alias já ocorreu com o CRC), mas sim através da diversificação de fontes de financiamentos e de bases de incidências para que o modelo de financiamento não fique dependente da tributação sobre a remuneração do trabalho.

Quanto à natureza jurídica da contribuição para a segurança social a cargo das entidades empregadoras²¹⁷: i - face à ausência de contrapartida da administração pública em favor das entidades empregadoras; ii - face à evolução do sistema de segurança social que vem consolidando sua característica universalista em detrimento de seu clássico carácter de seguro social; iii - em observância a tendência do legislador em aproximar a legislação contributiva à legislação fiscal e ao próprio sistema fiscal; e iv - face ao reconhecimento do Estado como garante final pelo financiamento de todo o sistema de segurança social o que transforma a segurança social em um verdadeiro fim geral do Estado, concluimos tratar-se de verdadeiros impostos²¹⁸.

Definida sua natureza jurídica como verdadeiros impostos fica afastada assim, em nosso entender, a aplicação do princípio da equivalência, passando então a ser exigida a observância do princípio da capacidade contributiva em sua dupla vertente, sou seja, como critério de validação do tributo (absoluta) e como critério de graduação do tributo e de seus elementos (relativa). Como aponta a doutrina citada no texto, o princípio da capacidade contributiva reside no princípio da igualdade interpretado conforme os demais preceitos da “Constituição Fiscal”. Assim sendo, concluimos que o facto gerador do tributo em análise não cumpre com esta interpretação extensiva do principio da capacidade contributiva, uma vez que não observa os princípios da igualdade, equidade, princípio da tributação sobre o rendimento real (ou equiparável) dentre outros preceitos, da constituição fiscal. A contratação de trabalhadores como facto gerador deste tributo provoca desigualdades entre sujeitos passivos, uma vez que

²¹⁷ Ou seja, a quota-parte das obrigações contributivas a cargo das entidades empregadoras.

²¹⁸ Porém, somente quanto à contribuição das entidades empregadoras, posto que seguimos a doutrina dualista quanto à natureza jurídica e acompanhando Sérgio Vasques entendemos que as quotizações pagas pelos trabalhadores são contribuições financeiras (tributo paracomutativo), uma vez que nesta relação jurídico-contributiva existe contraprestação previsível da administração pública. VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 226-227.

entidades empregadoras não contribuem consoantes suas capacidades económicas²¹⁹, mas sim consoante o grau de utilização de mão-de-obra o que provoca também efeitos negativos na oferta de emprego e na competitividade das empresas, não alcançando a desejada neutralidade fiscal.

Assim sendo, seja por não contribuir para a sustentabilidade do modelo de financiamento, uma vez que o torna vulnerável aos desafios listados neste trabalho, bem como por não observar os preceitos da neutralidade, eficiência e justiça fiscal, concluímos que para se efetivar a necessária diversificação de bases de incidências e de fontes de financiamento do subsistema contributivo, assim como para adequar o tributo em estudo aos preceitos da constituição fiscal²²⁰, as contribuições para a segurança social a cargo das entidades empregadoras devem ser substituídas por uma tributação incidente no rendimento real (ou normal) e no volume de negócios das pessoas coletivas (e antes a elas equiparadas)²²¹.

Desta forma se alcançará: i – uma maior neutralidade do tributo em relação ao custo de produção, pois deixaria de tributar a contratação (facto tributário) com base na remuneração do trabalhador (base de incidência); ii – uma maior eficiência, pois neutralizará os efeitos negativos da automação do trabalho, uma vez que tanto os rendimentos quanto o volume de negócio auferidos pela implementação da “indústria 4.0”, em face da diversificação da base de incidência, serão tributados; iii – passará a observar em sua plenitude o princípio da capacidade contributiva, que em nosso entender deve estar pautado na solidariedade geral como fundamento ético-jurídico da participação das pessoas coletivas no financiamento das funções sociais do Estado, ou seja, a tributação não deve ser fundamentada na utilização do fator trabalho, mas sim na capacidade económica de seu sujeito passivo; iv – simplificará a arrecadação através da unificação ao sistema fiscal o que promoverá uma redução do custo de contexto e o próprio custo da administração pública.

Para tanto, ante a vedação da criação de impostos com consignação de receitas, a adequação ao tipo tributário das contribuições a cargo das entidades empregadoras poderá operar-se através da majoração dos impostos sobre o rendimento real (ou normal) das pessoas coletivas ou entidades a elas equiparadas, e através da criação de uma sobretaxa, para a

²¹⁹ O que, em nosso entender, é uma exigência para tributação por via do tipo tributário de imposto, que tem por fundamento ético-jurídico a solidariedade geral e não a solidariedade laboral (ou de grupo).

²²⁰ Nomeadamente a capacidade contributiva, neutralidade e eficiência.

²²¹ Estendendo-se a tributação a todas as pessoas coletivas e não só as entidades empregadoras, com fundamento no princípio da solidariedade geral.

tributação do volume de negócio dos mesmos sujeitos passivos, promovendo assim a necessária diversificação da base de incidência. As receitas fiscais auferidas com a tributação por via dos impostos formariam a dotação necessária para que o Estado possa figurar como fonte ordinária do sistema contributivo (mais especificamente do regime geral), efetivando-se o financiamento através das transferências do O.E.

Como observa Miguel Coelho, uma reforma do Sistema de Segurança Social não pode ser realizada por via de decreto. Exige um esforço de ponderação profunda sob os pontos de vistas técnicos e políticos²²². Neste sentido, temos presente que a implementação das hipóteses trazidas com este trabalho carece de um amplo debate, pois as alterações no modelo de financiamento e, sobretudo da forma de participação das entidades empregadoras no financiamento do regime geral poderá exigir uma alteração do próprio modelo do sistema de segurança social adotado²²³.

²²² COELHO, Miguel. “SISTEMA DE SEGURANÇA SOCIAL – SITUAÇÃO ATUAL E VETORES DE INTERVENÇÃO PARA UMA REFORMA FUTURA.”, in **Por onde vai o Estado Social em Portugal?**, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 233 e 261.

²²³ Uma vez que as alterações não poderão ser realizadas somente em sede do modelo de financiamento, mas também, no próprio modelo do sistema de segurança social a adotar. Em certa medida entendemos que a tendência de universalização do sistema vai se tornar cada vez mais incompatível com um subsistema previdencial público, o que nos leva a crer que juntamente com a discussão quanto as alterações no modelo de financiamento será necessário trazer a discussão do modelo proposto pelo Banco Mundial onde o pilar público garantiria rendimentos mínimos e universais a serem complementados por um segundo pilar privado dotado de capitalização individual (ainda que com gestão pública), e um terceiro pilar totalmente privado. V. Relatório do Banco Mundial “*Averting the Olde Age Crisis*”, Oxford University Press, Outubro, 1994.

Referências Bibliográficas

- ACEMOGLU, Daron e RESTREPO, Pascual. “*Robots and Jobs: Evidence from US Labor Markets.*” MIT, 2017. Disponível em <https://economics.mit.edu/files/12763> (última consulta em 23.06.2017).
- ALMEIDA, Milton Vasques Thibau de. *Fundamentos Constitucionais da Previdência Social*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.
- ALONSO OLEA, Manuel e TORTUERO PLAZA, José Luis. *Instituciones de Seguridad Social*, 18.^a ed., revisada, Madrid: Civitas, 2002.
- BLASCO LAHOZ, José Francisco e LÓPEZ GANDÍA, Juan. *Curso de Seguridad Social*, 7^a Edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.
- CABRAL, Nazaré da Costa. *O Orçamento da Segurança Social. Enquadramento da Situação Financeira do Sistema de Segurança Social Português*. Coimbra: Almedina, 2005.
- CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social*. Cardernos IDEFF, Coimbra: Almedina, 2010.
- CABRAL, Nazaré da Costa (2013). “*A Reforma do Estado Social: Segurança Social*”. in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 6, N.º 1 – Primavera. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 150-173.
- CABRAL, Nazaré da Costa. “*A reforma da segurança social portuguesa: análise de soluções à luz de uma escala gradativa de intensidade.*”, in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 273-296.
- CABRAL, Nazaré da Costa e MARTINS Guilherme Waldemar D’Oliveira. *Finanças Públicas e Direito Financeiro Noções Fundamentais*. 2^a reimpressão, Lisboa: AAFDL editora, 2016.
- CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da Republica Portuguesa Anotada*. Vol. I, 4^a ed. rev., Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- CARBONELL, Jesús Ruiz-Herta, et al. *Estado del Bienestar y sistemas fiscales en Europa*. Colección Estudios n.º 232. Madrid: Conselho Económico y Social España, 2015.
- CEINOS SUÁREZ, Ángeles. *Ley General de Seguridad Social Comentada e con Jurisprudencia*, Diretores: MARTÍN VALVERDE, António e GARCÍA MURCIA, Joaquín, Coordinadora: CASTRO ARGÜELLES, M.^a Antonia, Madrid: La Ley, 2009.

COELHO, Miguel. “*SISTEMA DE SEGURANÇA SOCIAL – SITUAÇÃO ATUAL E VETORES DE INTERVENÇÃO PARA UMA REFORMA FUTURA.*”, in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 233-271.

CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social. Manual Prático.* 9.^a edição, Coimbra: Almedina, 2014.

FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4.^a ed., Vol. II, Coimbra: Almedina, 1992.

FERNANDES, Teresa. “*Direito à segurança social. Cem anos depois da primeira lei que consagrou proteção social em Portugal – O sistema atual.*” In *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp 329-363.

FREY, Carl B. e OSBORNE, Michael A. “*The Future of Employment: How susceptible are jobs to computerisation?*”, Universidade de Oxford, 2013. Disponível em: http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf (última consulta em 23.06.2017).

GÁRCIA NOVOA, Cesar. *El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y desafíos.* Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.

GOULART, Noémia. “*O financiamento da segurança social*” in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 297-327.

GONÇALVES, Luísa Andias. “*Reflexões em torno da reforma das prestações sociais – Das pensões em especial.*” In *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 189-214.

LEITÃO, Luís Manuel T. M. “*O Regime dos trabalhadores por conta de outrem no Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social.*” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal.* Ano 2, N.º 4 – Inverso, Coimbra: Almedina, 2009, pp. 77-86.

LOUREIRO, João Carlos. “*Estado Social em Portugal: Reforma(s) ou Revolução?*” in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 97-134.

LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel. *O Conceito de Contribuinte Tributário*, 2.^a edição, Lisboa: Livros do Brasil, 2010.

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de Direito Fiscal Perspectiva multinível*. Coimbra: Almedina, 2016.

MARQUES, Fernando. *Evolução e Problemas da Segurança Social em Portugal no após 25 de abril*. 1ª ed., Lisboa: Cosmos, 1997.

MARTÍNEZ AZUAR, Juan Antonio. *Régimen Fiscal de Las Cotizaciones a La Seguridad Social*, 2ª edición actualizada y revisada, Madrid: EDERSA, 2000.

MESTRE, Bruno (2011). “*Reflexões Críticas e Comparadas sobre o Código Contributivo*.” Revista de Finanças Pública e Direito Fiscal, ano 4, n.º 1- Primavera. Coimbra: Almedina. pp 182-207.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo 1, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

MIRANDA, Jorge. “*Breve nota sobre segurança social*”, in Estudos em Memória do Professor Doutor José Dias Marques, Separata, Coimbra: Almedina, 2007, p. 229-231.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6th ed. Coimbra: Almedina, 2016.

NABAIS, José Casalta. "O financiamento da Segurança Social em Portugal", in Estudos em memória do Conselheiro Luís Nunes de Almeida, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 622-653.

NASSAR, Elody Boulhosa. *Previdência social na era do envelhecimento*. São Paulo: Saraiva, 2014.

NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social. Princípios Fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

NEVES, Ilídio das. *Crise e Reforma da Segurança Social. Equívocos e realidades*. Lisboa: Edições Chambel, 1998.

NEVES, Ilídio das. *Lei de bases da segurança social comentada e anotada*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

PEREIRA, Manuel H. de Freitas [et al.]. *Tributação dos rendimentos do trabalho dependente: Relação com as contribuições para a Segurança Social*., Coordenação: Glória Teixeira, Porto: Vida económica [etc.], 2000.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*, 5.ª ed., Coimbra: Almedina, 2016.

QUEIROZ, Cristina Maria Rodrigues de. *Código do Regimes Contributivos da Segurança Social e o Destacamento de Trabalhadores da União Europeia*. Dissertação entregue a Faculdade de Direito da Universidade do Porto, para obtenção do grau de mestre em direito, 2014.

QUELHAS, Ana Paula Santos. *A refundação do papel do Estado nas políticas sociais*. Coimbra: Almedina, 2001.

RIVAS NIETO, M. Estela. *Tributos Atípicos*, Madrid: Marcial Pons, 2006.

ROCA, Raquel (2015). *KNOWMADS: Los Trabajadores del Futuro*. Madrid: LID, 2015.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SILVA, Carlos Manuel Pereira da. “O FUTURO DO SEGURO SOCIAL: REGRESSAR AO ESSENCIAL NO CONTEXTO DO MODELO SOCIAL EUROPEU”, in *Por onde vai o Estado Social em Portugal?*, Org.: Fernando Ribeiro Menezes e Nazaré da Costa Cabral, Porto: Vida Económica, 2014, pp. 171-187.

SORIA, José Vida [et. al.]. *Manual de Seguridad Social*, 5ª edición. Madrid: Tecnos, 2009.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2016.

VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de Igualdade Tributária*, Coleção Teses, Coimbra: Almedina, 2008.

VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011.